

INDICE

<i>INTRODUZIONE</i>	3
----------------------------	---

CAPITOLO I

IL TERZO SETTORE IN ITALIA: ASPETTI DEFINITORI

1.1 Definizione e caratteristiche generali del Terzo Settore: la prospettiva nazionale	7
1.2 L'evoluzione legislativa delle organizzazioni non profit in Italia	11
1.3 La riforma del Terzo settore	17
1.3.1 Gli enti non profit	24
1.3.2 Le attività degli ETS	32
1.3.3 I nuovi obblighi informativi	36

CAPITOLO II

L'ACCOUNTABILITY DELLE AZIENDE NON PROFIT

2.1 Il concetto di accountability	43
2.2 L'importanza di strumenti di accountability nelle organizzazioni del Terzo settore	47
2.2.1 I caratteri economico-aziendali delle aziende non profit	52

2.3 La non profit accountability	56
2.4 Gli strumenti di accountability delle organizzazioni del Terzo settore: l'informativa economico-finanziaria e non finanziaria	62
2.4.1 Gli strumenti di rendicontazione economica	64
2.4.2 Gli strumenti di rendicontazione sociale: il bilancio sociale	72

CAPITOLO III

IL CASO OXFAM ITALIA

3.1 Metodologia e obiettivi della ricerca	79
3.2 Il caso di studio: l'associazione Oxfam Italia	80
3.1.1 Identità e mission	83
3.2.2 L'analisi del bilancio d'esercizio 2018-2019: principali evidenze	88
3.2.3 L'analisi del bilancio sociale 2018-2019: struttura e contenuti	102
3.3 Considerazioni di sintesi: lo scandalo Oxfam e le ricadute sulla credibilità delle ONG	106

<i>CONCLUSIONI</i>	111
---------------------------	-----

<i>BIBLIOGRAFIA</i>	115
----------------------------	-----

<i>SITOGRAFIA</i>	119
--------------------------	-----

INTRODUZIONE

Il Terzo settore è costituito da una platea di attori particolarmente vasta che ricomprende organizzazioni di volontariato, associazioni, enti filantropici, società di mutuo soccorso e altri tipi di enti che operano in campo socio-assistenziale, sanitario e culturale e che producono beni e servizi di interesse collettivo senza perseguire alcuna finalità di lucro. Ne deriva che le organizzazioni che compongono tale ambito si distinguono sia dal settore pubblico (primo settore), poiché, pur erogando servizi di interesse collettivo, hanno natura giuridica privata, sia dall'economia di mercato (secondo settore), per via dell'assenza dello scopo di lucro dell'attività esercitata.

Gli enti del Terzo settore, così come le imprese commerciali, devono porsi il problema di come ottimizzare le risorse a disposizione per realizzare al meglio i propri fini istituzionali. Sotto questo profilo va sottolineato che il bilancio degli enti non profit presenta della peculiarità e delle agevolazioni che lo contraddistinguono dai rendiconti delle aziende istituite con l'obiettivo di ottenere ricavi in termini economici.

Negli ultimi anni è cresciuta notevolmente la rilevanza della dimensione non lucrativa, in special modo a seguito dei tagli che hanno interessato il sistema assistenzialistico, rispetto al quale si è dimostrata efficace l'iniziativa messa in campo dal settore privato. La necessità di risposte è stata amplificata, altresì, dalla crisi economica che ha colpito l'Italia nel Terzo Millennio. Tutto ciò ha portato a concentrare l'attenzione del Governo del Belpaese sulla riduzione del debito, a scapito degli aiuti destinati alle fasce più svantaggiate. A tal proposito va

evidenziato che gli enti non profit non si occupano soltanto di iniziative di volontariato o di assistenza, ma anche di progetti inerenti la rivitalizzazione di proposte culturali, con ricadute positive per l'intera collettività.

Sono molti gli studiosi che descrivono il Terzo settore come una significativa espressione della società civile e un importante attore a livello politico nella costruzione delle politiche di *welfare*. Il potenziale contributo che questo settore potrebbe imprimere in campo sociale genera diverse aspettative. Infatti, se da un lato rende auspicabile il superamento di un metodo spesso clientelare e burocratico di organizzare i servizi erogati dagli enti pubblici, dall'altro stimola una maggiore partecipazione da parte della società civile, nonché l'idea che il *welfare* sia un meccanismo che necessita del contributo più generalizzato di varie componenti per mettere in campo efficacemente la propria attività. In quest'ottica l'immagine che prende forma è quella di un Terzo settore promotore di istanze positive e portatore di elementi migliorativi nel modo di erogare beni e servizi in ambito sociale.

L'importanza assunta dalla galassia degli enti non profit nel corso del tempo è testimoniata dagli interventi normativi che hanno coinvolto il Terzo settore sotto vari profili, in particolar modo a seguito dell'emanazione della legge delega del Governo del 6 giugno 2016, n. 106, con la quale il legislatore ha previsto tre Decreti legislativi concernenti la materia delle organizzazioni che non perseguono finalità lucrative. Il percorso intrapreso dalla riforma ha permesso ai protagonisti del Terzo settore di potersi avvalere di fonti più certe e di poter gestire la propria attività facendo riferimento a dettami regolamentari che agevolano la trasparenza e la semplificazione, generando fiducia in tutti coloro che entrano in contatto con questo mondo e con le dinamiche che lo caratterizzano.

Il presente lavoro, partendo da un inquadramento generale del Terzo settore e delle organizzazioni in esso ricomprese, analizzerà in maniera particolare il caso della Oxfam Italia, al fine di comprendere se le attività poste in essere da tale associazione non profit abbiano risentito dello scandalo che ha colpito la Oxfam come confederazione internazionale e se la stessa può definirsi “virtuosa” sotto il profilo dell'*accountability* e della trasparenza in termini di rendicontazione. La metodologia di ricerca adottata è quella del caso di studio. In particolare, lo studio del caso “Oxfam Italia” si baserà sull’analisi del bilancio d’esercizio e del bilancio sociale, mettendo in risalto gli aspetti che risultano di maggiore interesse rispetto all’interrogativo che l’elaborato mira a soddisfare.

Nello specifico, il primo capitolo affronterà in maniera diffusa il Terzo settore, fornendo innanzitutto una definizione del sistema di cui fanno parte gli enti non profit e una descrizione rispetto alla natura di tali organizzazioni. Al riguardo occorre precisare che il settore in esame si contraddistingue per la molteplicità di soggetti che, in vesti diverse, possono essere annoverati in questo comparto. Ripercorrendo l’evoluzione legislativa del fenomeno sul territorio italiano, l’analisi si concentrerà sull’illustrazione dei contenuti della riforma. La necessità di potersi basare su un regime normativo chiaro e dettagliato, chiesto a gran voce dai protagonisti del settore, ha implicato una revisione globale della materia, che tra le sue novità più significative ha fatto registrare l’introduzione del cosiddetto “Codice del Terzo settore”.

Il secondo capitolo dell’elaborato esaminerà in maniera particolareggiata il concetto di *accountability*, valutato sia dalla prospettiva economica, sia dal punto di vista sociale. Con la suddetta espressione si vuol far riferimento a quel dovere morale, prima che giuridico, di render conto del proprio operato nei confronti di

chi fruisce dei servizi e partecipa al sostegno delle iniziative solidali, erogando contributi o svolgendo attività di volontariato. Per le organizzazioni del Terzo settore, infatti, è fondamentale l'attività di comunicazione verso l'esterno per stabilire, consolidare e alimentare la propria credibilità. Tale esigenza di trasparenza si individua anche nelle forme di rendicontazione, dalle quali gli *stakeholder* possono trarre informazioni sull'operato degli enti impegnati nel perseguimento di obiettivi a vantaggio della collettività.

Infine, nel terzo e ultimo capitolo, si incentrerà l'esame sul caso di studio avente ad oggetto l'Oxfam Italia, una delle organizzazioni più importanti appartenenti al Terzo settore, riportando nel concreto gli aspetti teorici precedentemente illustrati e fornendo una risposta alla domanda di ricerca posta a base dell'analisi.

In chiave prospettica, il presente lavoro potrebbe rappresentare un utile termine di paragone rispetto all'esame di altre realtà appartenenti al mondo non profit. L'ambizione di poter costituire un punto di riferimento per future analisi implicherà necessariamente un'illustrazione dettagliata del caso di studio e dei relativi risvolti.

CAPITOLO I

IL TERZO SETTORE IN ITALIA: ASPETTI DEFINITORI

1.1 Definizione e caratteristiche generali del Terzo settore: la prospettiva nazionale

Tra le numerose definizioni che sono state accostate al concetto di “Terzo settore” vi è quella secondo cui esso costituisce “l’insieme di attività produttive che non rientrano né nella sfera dell’impresa capitalistica tradizionale in quanto non ricercano profitto, né in quella delle ordinarie amministrazioni pubbliche, trattandosi di attività di proprietà privata¹”.

Con il passare degli anni la dimensione degli enti non profit ha fatto registrare un notevole sviluppo all’interno della società, diffondendosi velocemente negli spazi non occupati dai primi due settori, dando vita a una serie di interazioni tra diversi attori sociali. Per tale motivazione la galassia degli organismi senza scopo di lucro ricomprende una multiforme tipologia di soggetti collettivi privati che operano in un ambito terzo rispetto allo Stato e al mercato.

Molti studiosi e autori si sono soffermati lungamente, in luoghi e tempi differenti, sul fenomeno sociale del Terzo settore, in special modo nell’ultimo decennio. Sono state valorizzate da alcuni le potenzialità occupazionali di questo ambito,

¹ Cfr. Cerulli G. (2007), *Terzo Settore*, in Enciclopedia Italiana - VII Appendice, Editore Treccani, Roma, p. 2003.

atteso l'allarmante livello di disoccupazione, soprattutto giovanile, all'interno dei confini nazionali. Altri ne hanno rilevato la capacità democratica e aggregante in un periodo storico in cui le forme tradizionali sono entrate in profonda crisi. Altri ancora hanno riconosciuto un ruolo decisivo agli enti non profit nella costituzione di un nuovo modello di *welfare*.

La circostanza sotto gli occhi di tutti è che rappresentare il Terzo settore in modo composito non è compito facile, in quanto dentro questo comparto si cela una realtà dalle mille sfaccettature, differente per dimensioni, storia, modalità operative, costituita da organizzazioni che “presentano caratteri di notevole eterogeneità dal punto di vista della solidità organizzativa e finanziaria, dell'area di intervento e del rapporto con la Pubblica Amministrazione²”.

Considerato che il Terzo settore si configura come un complesso fenomeno collocato tra società, economia e politica, qualsivoglia analisi che lo interessa deve avere come fondamento questa specificità e basarsi su un livello di interdisciplinarietà che è necessario utilizzare per comprenderne le dinamiche e gli ambiti di azione. Questa complessità si manifesta anche nella ricerca di un termine univoco e dettagliato che definisca il fenomeno. In ogni caso, nonostante appare mancante un consenso unanime sul riconoscimento di una sola qualificazione, è l'espressione “Terzo settore” a sembrare il concetto aggregante più corretto a descrivere il variegato mondo delle organizzazioni che non perseguono finalità di lucro e con utilità sociale, all'interno delle quali è ricompresa la platea del volontariato, dell'associazionismo, della cooperazione e della mutualità.

Va sottolineato che adoperare la locuzione “settore” se da una parte richiama l'idea che esistano tra le organizzazioni alcuni tratti comuni, dall'altra provoca

² Si veda per approfondimenti: Ranci C. (1999), *Oltre il welfare state: terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Il Mulino, Bologna, p. 177.

numerose ambiguità e imprecisioni. Con lo scopo di colmare questo *gap* concettuale e risolvere la problematica della mancanza di una definizione univoca del fenomeno, un ambito della dottrina è ricorso a una definizione “residuale e negativa da cui si comprendeva più facilmente cosa il Terzo settore non fosse piuttosto che ciò che fosse³”. Altri studiosi, invece, hanno attribuito alla dimensione del Terzo settore una propria autonomia e originalità, identificando un ruolo alle strutture che lo compongono e individuando una posizione intermedia nella rigida e netta contrapposizione tra pubblico e privato.

Soltanto a seguito di alcuni interventi normativi, di cui si discuterà nel prosieguo, si è registrata una maggiore corrispondenza tra le diverse posizioni della dottrina con riferimento ai tratti qualificanti e distintivi degli enti del Terzo settore. In via generale è possibile individuare tre specifici elementi che abbracciano trasversalmente tutte le organizzazioni non profit:

- l’assenza di scopo di lucro;
- lo svolgimento di attività socialmente utili;
- la natura privata dei soggetti.

Per quanto riguarda il contesto italiano, il principale fondamento normativo concernente gli enti del Terzo settore è contenuto nel riformato Titolo V della Costituzione, in particolare nell’articolo 118 comma 4, secondo cui “Stato, Regioni, Città Metropolitane, Province e Comuni favoriscono l’autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà”. Per tale motivazione gli organismi ricadenti in questo ambito sono incentivati dallo Stato attraverso provvedimenti di tipo legislativo, agevolazioni finanziarie e politiche di sostegno.

³ Si rinvia a: Cartocci R. e Maconi F. (2006), *Libro bianco sul terzo settore*, Il Mulino, Bologna, p. 110.

Va evidenziato che prima della riforma, che ha mosso i primi passi con la legge delega n. 106 del 2016, la realtà sociale degli enti del Terzo settore non era tutelata dalle poche norme contenute nel Codice civile. L'intervento del legislatore si è reso, dunque, necessario per assicurare un'adeguata tutela e una definizione a coloro che operano nella dimensione non lucrativa, perseguendo interessi collettivi e solidaristici.

Con riferimento ai tratti distintivi degli enti del Terzo settore, giova ricordare che per tutti i soggetti ricompresi in questa dimensione vale il divieto di distribuire utili, ad eccezione delle imprese sociali che sono comunque caratterizzate da vincoli assai stringenti. Non possono essere riconosciuti come organismi di tale settore gli enti pubblici, i soggetti privati che perseguono finalità economiche, i sindacati, i partiti politici e le società commerciali che non sono state identificate come imprese sociali⁴. Al contrario, le organizzazioni religiose possono ricevere il riconoscimento qualora svolgano almeno una delle attività di interesse generale definite dalla legge. L'ottenimento della qualifica può anche essere limitato a una parte dell'ente nel caso in cui esista una netta divisione organizzativa delle funzioni.

Gli enti del Terzo settore si differenziano in base alle caratteristiche civilistiche, ossia se l'organismo ha forma giuridica di associazione, società commerciale o fondazione e all'eventuale presenza del riconoscimento della personalità giuridica privata, che risulta obbligatoria per società commerciali e fondazioni. Nello specifico la costituzione avviene sottoscrivendo uno statuto o atto costitutivo, in modo tale da poter eleggere i primi organi sociali e richiedere il codice fiscale all'Agenzia delle Entrate. Soddisfatti tali *step*, è possibile procedere con la

⁴ Cfr. Propersi A., Rossi G. (2015), *Le associazioni riconosciute e le non riconosciute. Gli enti non profit*, Giuffrè Editore, Milano, p. 28.

richiesta di iscrizione al Registro Unico Nazionale del Terzo Settore (RUNTS) e procedere con gli ulteriori passaggi.

1.2 L'evoluzione legislativa delle organizzazioni non profit in Italia

Già a partire dall'Ottocento è possibile individuare nel territorio italiano le prime organizzazioni non profit sotto forma di istituzioni filantropiche e caritative di matrice cattolica⁵. Le finalità di queste ultime risiedevano essenzialmente nell'assecondare un orientamento sociale e culturale di tipo assistenzialista, secondo cui l'ausilio agli indigenti costituiva un imperativo morale da parte di chi prestava soccorso. Dal punto di vista operativo la loro azione si esplicava nella beneficenza e nel mettere a disposizione strutture di accoglienza.

Le molteplici dinamiche alla base dei rapporti tra Stato e Chiesa hanno permesso alle organizzazioni religiose di avvalersi di rilevanti sovvenzioni pubbliche e di uno statuto speciale che consente di beneficiare di un trattamento fiscale agevolato. Oltre agli enti ecclesiastici, anche i sindacati e i partiti politici hanno rivestito un ruolo significativo all'interno della società civile, avendo favorito la nascita di numerose associazioni che avevano come fine l'estensione della gamma di interessi collettivi. Va però segnalato che l'influenza di interessi privati sul mondo politico ha provocato una scarsa regolamentazione del *welfare* e l'attribuzione di uno statuto speciale, costituito dalla commistione tra pubblico e privato, agli enti privati che avessero ad oggetto la difesa di interessi pubblici.

⁵ Cfr. Ranci C. (1999), *Oltre il welfare state: terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Il Mulino, Bologna, p. 154.

Le ingerenze sulle organizzazioni del Terzo Settore registrano una prima battuta d'arresto a partire dagli anni Settanta del secolo scorso, in quanto fino a quel momento non erano mai state capaci di affermarsi autonomamente e di assumere un peso specifico nella promozione di diritti sociali e civili. La tutela degli interessi, infatti, avveniva attraverso l'intermediazione di enti religiosi, sindacati e partiti. Sul finire del decennio, in particolare, emergono i primi tentativi di cambiamento, vista la cogente necessità di superare la logica corporativa vigente. Nonostante l'assenza di un quadro normativo completo, il sistema inizia ad assumere il carattere dell'universalità e l'intervento pubblico si fa sempre più significativo. In tal senso viene riconosciuto il diritto alle cure e all'assistenza sanitaria di tutti gli individui, a prescindere da privilegi di categoria o forme di contribuzione. Tuttavia, l'evoluzione dello Stato sociale non risulta sufficiente a determinare un rilevante ridimensionamento del comparto privato-religioso e dei regimi misti, ragion per cui perdurano molti trattamenti di favore, ad esempio per ciò che concerne gli ospedali religiosi.

La circostanza più significativa degli anni Sessanta riguarda la comparsa di nuovi organismi volontari non vincolati alla Chiesa. Sebbene il volontariato trovi ancora la sua principale forza motrice nelle organizzazioni religiose, la necessità di soddisfare i bisogni espressi dal territorio di appartenenza implica che le neo costituite organizzazioni declinino la rappresentanza degli enti religiosi e si definiscano totalmente autonome, anche di fronte a sfide particolarmente complesse che emergono dal tessuto sociale (disagio giovanile, tutela dei portatori di handicap, tossicodipendenza).

Le iniziative a carattere volontario, anche conseguenza dello scenario socioculturale dell'epoca, si pongono in contrasto con quelle del settore pubblico,

evidenziando la scarsa azione di quest'ultimo. Pur essendo nate con un assetto organizzativo pressoché informale, sono presto oggetto di un processo di razionalizzazione che culminerà con la promulgazione della Legge 266/1991, la quale all'articolo 1 stabilisce che “La Repubblica italiana riconosce il valore sociale e la funzione dell'attività di volontariato come espressione di partecipazione, solidarietà e pluralismo, ne promuove lo sviluppo salvaguardandone l'autonomia e ne favorisce l'apporto originale per il conseguimento delle finalità di carattere sociale, civile e culturale individuate dallo Stato, dalle Regioni, dalle Province autonome di Trento e di Bolzano e dagli Enti locali⁶”.

Il Terzo Settore, nell'accezione in cui oggi è conosciuto, affonda le sue radici negli anni Ottanta. In questo arco temporale le nuove organizzazioni professionali, unitamente a quelle già attive, assumono un volume di attività paragonabile a quello di un'impresa di piccole dimensioni, sostituendosi in un certo senso alla Pubblica Amministrazione. Dal 1985 in poi avviene in Italia ciò che era già accaduto in altri Stati con sistemi di *welfare* più avanzati, ma sul territorio italiano il passaggio a un sistema qualificato e strutturato è caratterizzato da una particolare rapidità. Questo si deve principalmente a tre elementi: l'insostenibilità della richiesta di servizi da parte della Pubblica Amministrazione; la celerità con cui gli enti pubblici riconoscono la funzione sociale degli organismi di volontariato; la capacità delle organizzazioni solidali di far proprie esigenze sociali non ancora colte dal settore pubblico.

Nella nuova dimensione sociale gli enti a carattere volontario non si occupano più solo di questioni prettamente etiche, ma rivolgono lo sguardo all'elemento della

⁶ Legge quadro sul volontariato (Gazzetta Ufficiale, Serie Generale n. 196 del 22/08/1991).

competenza. Diviene fondamentale, infatti, l'intenzione di alcuni soggetti, dotati di particolari conoscenze, di mettersi al servizio della collettività. Di conseguenza, l'attività dei gruppi in parola comincia ad essere valutato in base alla concreta capacità di soddisfare i bisogni sociali. A testimonianza del processo di trasformazione poc'anzi descritto, si assiste alla nascita di un nuovo organismo nell'ambito delle figure ricomprese nel Terzo settore: le cooperative sociali. Un numero nutrito di organizzazioni volontarie, dovendo gestire significativi volumi di servizi, decise infatti di adottare una veste giuridica più adeguata alla vasta dimensione sulla quale si chiedeva loro di intervenire. L'ambito dei servizi socioassistenziali e il settore del lavoro sono i due segmenti maggiormente interessati dall'azione delle nuove cooperative. Peraltro, le cooperative di inserimento lavorativo svolgono una funzione di ausilio nei confronti dei soggetti in difficoltà rispetto all'inserimento nel mondo del lavoro⁷.

Negli anni Ottanta l'inefficienza dello Stato in materia sociale e il tentativo di contenere la spesa pubblica lasciano campo libero ad associazioni, cooperative e fondazioni, che vengono sempre più coinvolte nella definizione di politiche nell'ambito pubblico. Da ciò deriva una netta separazione tra lo Stato, che ricopre ormai il ruolo di mero finanziatore e il Terzo settore, che al contrario svolge un compito operativo in termini di erogazione dei servizi. A questi eventi fanno da sfondo una serie di provvedimenti che, pur accordando un regime di favore soltanto ad alcune tipologie di enti, manifestano ancora una concezione categoriale. Va da sé che la capacità di influenza delle organizzazioni non profit sulle decisioni del *policy maker* appare ancora assai ridotta.

⁷ Cfr. Borzaga C., Lepri S., Scalvini F. (1989), *Le cooperative di solidarietà sociale*, Consorzio Gino Mattarelli, Forlì.

Varcata la soglia degli anni Novanta, il Terzo Settore si presenta come una realtà frammentaria composta da significative differenze sotto il profilo finanziario, organizzativo e operativo. Ciò nonostante, la loro attività è riconducibile essenzialmente a tre macro aree: la sanità, l'istruzione e l'assistenza sociale. Dal punto di vista formale ci si trova di fronte a molteplici forme istituzionali:

- cooperative sociali;
- organizzazioni di volontariato;
- associazioni mutualistiche;
- enti privati riconosciuti:
- Istituzioni Pubbliche di Assistenza e Beneficienza (IPAB).

L'attenzione nei confronti del Terzo settore si sposta dall'ambito etico e sociale al contesto economico-finanziario. La discussione circa le forme di solidarietà sociale che ha animato il decennio Ottanta lascia spazio alla considerazione rispetto alla capacità gestionale, occupazionale e produttiva degli enti non profit. Allo stesso tempo si registra una minore attenzione alla dimensione del volontariato, che svolge ormai un ruolo marginale in un settore costituito perlopiù da soggetti solidi sotto il profilo imprenditoriale. Si assiste, inoltre, a una rapida privatizzazione delle azioni in materia di *welfare*, alla rinuncia dello Stato a sviluppare progetti gestiti dalla Pubblica Amministrazione e all'incentivazione di programmi derivanti dall'offerta privata⁸. Tramonta così l'idea che i soggetti pubblici e gli enti privati viaggiano su binari paralleli. Per la prima volta in Italia si disciplinano i rapporti tra i due settori in materia sociale e viene riconosciuta alle organizzazioni senza scopo di lucro pari dignità rispetto alle istituzioni pubbliche.

⁸ Ne è un esempio, in campo sanitario, la previsione di forme sperimentali di assicurazione integrativa rispetto a quella pubblica.

Agli albori del Terzo Millennio, alla rilevanza assunta dalla dimensione non profit non si accompagna però l'introduzione di un *corpus* unitario da parte del legislatore, che dà vita a una serie di regole che non tengono conto di un mondo in continua espansione. A tal riguardo vale la pena citare la Legge n. 266 del 1991 sulle organizzazioni di volontariato, la Legge n. 381 del 1991 inerente la cooperazione sociale, la Legge n. 383 del 2000 concernente le associazioni di promozione sociale, la Legge n. 155 del 2006 relativa all'impresa sociale e il Decreto legislativo n. 460 del 1997 sulle Onlus, ovvero le Organizzazioni non lucrative di utilità sociale, senza dimenticare che associazioni e fondazioni individuano la loro disciplina nel Libro I del Codice civile.

Sebbene la necessità di dar vita a una normativa univoca di settore fosse già palese da diversi anni, bisognerà attendere il 2014 per il via libera da parte del Consiglio dei Ministri al progetto di riforma. Il quadro fornito dall'Istat nell'aprile del sopra menzionato anno rappresenta in maniera chiara la mancanza di linearità tra le previsioni normative e il dato fattuale: il finanziamento al Terzo Settore risultava composto per il 65,9% dal privato e per il 34,1% dal pubblico e le sue entrate derivavano per il 47,3% dalla vendita di beni e servizi⁹. A fronte di queste statistiche, occorre collegare saldamente la specificità del settore al concetto di non lucro soggettivo. Al centro del progetto di riforma c'era la volontà di costituire "un rinnovato sistema che favorisse la partecipazione attiva e responsabile delle persone, singolarmente o in forma associata, per valorizzare il potenziale di crescita e occupazione insito nell'economia sociale e nelle attività

⁹ Per approfondimenti: ISTAT, Censimento dell'industria e dei servizi 2011 – Istituzioni no-profit, 2014.

svolte dal cosiddetto Terzo settore¹⁰”. Ad avviso del legislatore una rivisitazione complessiva dell’ambito normativo avrebbe garantito un più efficiente utilizzo delle risorse statali, maggiori livelli di inclusione e protezione e un ulteriore sviluppo del settore. Il passo decisivo è stato compiuto con la Legge 106/2016, che alla lettera b) del comma 2 dell’articolo 1 ha previsto “il riordino e la revisione organica della disciplina speciale e delle altre disposizioni vigenti relative agli enti del Terzo settore di cui al comma 1, compresa la disciplina tributaria applicabile a tali enti, mediante la redazione di un apposito Codice del Terzo settore, secondo i principi e i criteri direttivi di cui all’articolo 20, commi 3 e 4 della legge 15 marzo 1997, n. 59 e successive modificazioni”. In tal modo si è giunti all’emanazione del Decreto legislativo 117/2017 (il cosiddetto “Codice” o “CTS”), che ha comportato una rivisitazione complessiva della normativa rispetto agli enti del Terzo settore.

1.3 La riforma del Terzo settore

Come descritto in precedenza, il quadro normativo antecedente all’avvento della riforma del Terzo settore presentava molteplici disomogeneità, non agevolando l’azione di quegli enti che intendevano svolgere la propria attività in conformità alla legge. Le difficoltà di interpretazione normativa riguardavano anche il segmento dei documenti contabili da presentare, in quanto non vi era una specifica descrizione dell’*iter* da seguire, sia per gli organismi votati al profitto, sia per i soggetti dediti a finalità sociali. Ciò provocava una carenza dal punto di

¹⁰ Disegno di legge n. 2617 del 22 agosto 2014, “Delega al Governo per la riforma del Terzo settore, dell’impresa sociale e per la disciplina del Servizio civile universale”.

vista informativo e sotto il profilo delle relazioni concernenti le attività secondarie svolte dall'ente, che potrebbero essere profondamente rilevanti per il legislatore al fine di comprendere se tali funzioni possano o meno implicare la perdita della vocazione di interesse generale. Quanto alla metodologia di reperimento dei fondi, vi era la necessità di instaurare procedimenti burocraticamente più stringenti a causa della posizione debole in cui si ritrovavano i donatori poiché “chi dona aveva difficoltà a sapere se, a seguito del fatto che la sua donazione si era aggiunta ad altre fonti di reddito, vi era stato un qualche impatto sul servizio erogato dall'organizzazione¹¹”.

Secondo Antonio Fici¹², la riforma del Terzo settore interviene in una legislazione frammentata e incompleta, delineando in maniera specifica il contesto di riferimento attraverso una più chiara definizione degli enti che rientrano in tale ambito e promuovendo il Terzo settore “quale strumento di sussidiarietà orizzontale, solidarietà sociale ed eguaglianza sostanziale¹³”. La necessità di una più omogenea e dettagliata rivisitazione della materia si rinviene non soltanto a livello legislativo, ma anche per ciò che concerne i fondi messi a disposizione delle organizzazioni che operano nel campo del *non profit*. “In un contesto caratterizzato dalla contrazione strutturale delle risorse pubbliche e da forti cambiamenti sociali in atto, le imprese sociali e le organizzazioni del Terzo settore hanno bisogno di strumenti innovativi per rispondere alle sfide che hanno di fronte; proprio da una più stretta collaborazione tra finanza e sociale possono

¹¹ Cfr. Silvano G. (2011), *Società e Terzo settore: la via italiana*, Il Mulino, Bologna, p. 32.

¹² Professore di Diritto privato nell'Università degli Studi del Molise. Nelle vesti di collaboratore del Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ha contribuito all'elaborazione dei decreti legislativi di riforma del Terzo settore.

¹³ Si rinvia a: Fici A. (2018), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli, p. 15.

derivare grandi potenzialità a supporto del processo di ammodernamento delle politiche sociali e dello sviluppo economico del nostro Paese¹⁴”.

A seguito della legge delega del Governo del 6 giugno 2016, n. 106, il legislatore ha emanato tre decreti legislativi concernenti la materia del Terzo settore:

- Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 111 “Disciplina del 5x1000” (Gazzetta Ufficiale n. 166 del 18 luglio 2017), entrato in vigore il 19 luglio 2017;
- Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 112 “Disciplina dell’impresa sociale” (Gazzetta Ufficiale n. 167 del 19 luglio 2017), entrato in vigore il 20 luglio 2017;
- Decreto legislativo 3 luglio 2017, n. 117 “Codice del Terzo settore” (Gazzetta Ufficiale n. 179 del 2 agosto 2017), entrato in vigore il 3 agosto del 2017 e successivamente modificato con il Decreto legislativo del 3 agosto 2018, n. 105.

Si consideri che i predetti decreti sono stati parzialmente aggiornati o modificati con decreti e con circolari ministeriali chiarificatorie per rispondere a esigenze di coordinamento della disciplina vigente pre-riforma¹⁵.

Il Decreto legislativo n. 117, in particolar modo, ha rivisto e semplificato in maniera coerente la normativa della settore, dando la possibilità alle organizzazioni senza scopo di lucro di perseguire in modo chiaro le loro finalità solidaristiche e favorendo l’autonoma iniziativa dei cittadini che intendono perseguire il bene della collettività.

¹⁴ Cfr. Cisternino G., *Gli strumenti finanziari e la finanza sociale alla luce della riforma del Terzo Settore*, in *Rivista Impresa Sociale*, n. 10/2017.

¹⁵ Si rinvia a: Montanini L., D’Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, pp. 65-66.

Tra le novità introdotte dalla riforma va segnalata la creazione della Fondazione Italia Sociale, che ha il compito di sostenere gli organismi del Terzo settore tramite l'apporto di risorse finanziarie pubbliche e private e la previsione di un Registro unico nazionale, che consente ai cittadini di conoscere le caratteristiche dei vari enti, ad esempio le agevolazioni di tipo fiscale, incentivando la raccolta di fondi da parte dei privati. Inoltre, ampliando gli ambiti di interesse dell'impresa sociale, si è permesso a numero maggiore di soggetti di acquisire tale qualifica e le relative agevolazioni, seppur a fronte di regole più stringenti concernenti la rendicontazione dell'attività messa in campo, in modo da evitare comportamenti illeciti.

Una significativa variazione ha riguardato l'abrogazione della normativa delle Onlus, attraverso la quale si è obbligato gli enti di tal natura ad avviare il percorso di iscrizione al Registro unico nazionale. A tal proposito è opportuno evidenziare che l'intera riforma è incentrata sull'introduzione della figura degli ETS, che va a ricomprendere anche una serie di organismi già esistenti, ad esempio le associazioni di promozione sociale e di volontariato. Le modifiche apportate hanno implicato, altresì, cambiamenti sotto il profilo della procedura di costituzione, dando maggiore rilevanza al fine esclusivo di solidarietà.

Relativamente al settore amministrativo, sono state introdotte delle variazioni a livello di tenuta delle scritture contabili, con lo scopo di ottenere una più chiara e trasparente rendicontazione attraverso la formalizzazione di un bilancio sociale. In più, sono stati innalzati i limiti concernenti i ricavi, in modo da poter rientrare nel regime fiscale agevolato ed avere vantaggi, ad esempio, per ciò che riguarda la forfetizzazione dell'Iva e l'utilizzo di aliquote più basse in relazione alle imposte sui redditi e sul valore della produzione.

Ad avviso degli esperti, è stato il Decreto legislativo n. 117 ad avere il maggior impatto sul settore, modificando profondamente la disciplina degli enti che non perseguono finalità lucrative. A tal riguardo è bene sottolineare che il cosiddetto “Codice” si articola in dodici titoli, suddivisi a loro volta in 104 articoli.

Il Titolo I racchiude le disposizioni generali, vale a dire le finalità e l’oggetto del Decreto in esame, nonché i principi generali che lo ispirano e le norme applicabili.

Il Titolo II, oltre ad analizzare le norme relative agli adempimenti amministrativi e alla destinazione del patrimonio, fornisce un elenco generale degli enti del Terzo settore e delle attività da essi esercitabili.

Il Titolo III disciplina le attività di volontariato, ponendo particolare attenzione alla promozione della figura del volontario.

Il Titolo IV, suddiviso in tre capi, regola il segmento delle fondazioni e delle associazioni.

Il Titolo V riguarda ulteriori particolari categorie di ETS: le organizzazioni di volontariato, le associazioni di promozione sociale, gli enti filantropici, le imprese sociali, le reti associative e le società di mutuo soccorso.

Il Titolo VI si occupa delle disposizioni riguardanti il Registro unico nazionale, fornendo delle specifiche sul procedimento di iscrizione e di cancellazione.

Il Titolo VII disciplina le relazioni tra i soggetti pubblici e gli enti del Terzo Settore, specificando le modalità di coinvolgimento degli ETS in campo sociale.

Il Titolo VIII elenca le disposizioni relative al sostegno degli enti non profit. Si suddivide in quattro capi che fanno riferimento al Consiglio nazionale degli enti del Terzo settore, ai centri di assistenza al volontariato, ad ulteriori misure specifiche come l’accesso al credito agevolato e ad alcune regolamentazioni inerenti la materia delle risorse finanziarie.

Il Titolo IX detta le regole relative ai titoli di solidarietà degli ETS.

Il Titolo X si occupa del regime fiscale. Anch'esso è suddiviso in quattro capi che riguardano nello specifico: i tributi agli ETS, le imposte sui redditi, deduzioni e detrazioni; dettami concernenti le associazioni di promozione sociale e di volontariato; le scritture contabili, con particolare riferimento alla tenuta e alla conservazione; disposizioni transitorie e finali.

Il Titolo XI è dedicato all'ambito del coordinamento e dei controlli.

Il Titolo XII, infine, disciplina il regime transitorio e finale, riportando le modifiche al codice civile e normativo e dando disposizioni sull'entrata in vigore.

Il contenuto del Codice permette ai nuovi entrati di poter usufruire di un *iter* chiaro e preciso in merito agli obblighi da rispettare e alle attività da intraprendere per raggiungere il particolare scopo che si sono prefissati.

Considerato che le associazioni non profit sono spesso utilizzate per il raggiungimento di interessi più cari alla proprietà che alla comunità, comportando quindi uno spreco delle risorse finalizzate al benessere della collettività¹⁶, il legislatore ha voluto predisporre un controllo più efficace rispetto all'attività degli organismi di questo settore, creando un'architettura che sappia contrastare eventuali azioni illegali, anche al fine di non disperdere le risorse spettanti ai soggetti meritevoli. In quest'ottica viene disciplinata la modalità con cui i medesimi enti si interfacciano con la Pubblica Amministrazione, con lo scopo di generare maggiore fiducia nel settore e migliori risultati per la collettività. È opportuno segnalare che l'intenzione del legislatore è anche quella di adeguarsi al pensiero europeo in materia, che intende favorire l'iniziativa economica del privato tesa al raggiungimento di obiettivi a vantaggio della comunità.

¹⁶ Cfr. Colombo G. M., Ferri M. (2016), *Riforma del Terzo settore*, IPSOA, Milano, p. 12.

Tuttavia, il testo del Codice non è stato esente da critiche, in special modo per quanto riguarda la mancanza di specifiche in merito alla qualifica transitoria degli enti e agli ambiti della raccolta fondi. In merito a quest'ultimo segmento, le perplessità fanno riferimento alle raccolte pubbliche che non rilevano nella costituzione del reddito d'esercizio, rispetto alle quali è previsto il requisito dell'occasionalità. In tal senso appare necessario un ulteriore chiarimento, così com'è avvenuto, ad esempio, per quanto concerne le attività di raccolta fondi svolte dalle associazioni sportive dilettantistiche. Per esse, infatti, le agevolazioni valgono nel limite di due eventi annuali¹⁷.

Un ulteriore elemento problematico, da cui sono derivati diversi contenziosi, riguarda la somministrazione di cibi e bevande a fronte di un corrispettivo. Ciò teoricamente dovrebbe avvenire nei confronti di soggetti partecipanti o iscritti alle associazioni solo all'interno delle sedi istituzionali. In particolare, sono emerse delle problematiche nell'interpretazione delle espressioni "iscritti" e "partecipanti", poiché non dovrebbero esistere tipologie diverse di rapporti associativi.

Alcuni esperti del settore hanno criticato il regime forfettario agevolato previsto dalla riforma con riferimento all'inizio e alla fine dell'applicazione dei benefici, rispetto ai quali si ritiene necessario estendere la verifica della persistenza dei requisiti oltre il singolo esercizio, dal momento che quest'ultimo potrebbe essere influenzato da eventi sporadici.

Al di là di tutto, l'orientamento maggioritario degli studiosi rispetto ai contenuti della riforma sembra ricalcare quello espresso da Stefano Zamagni, economista ed ex presidente dell'Agenzia delle Onlus. "Dopo 75 anni finalmente il nostro Paese

¹⁷ Legge 15 maggio 1999, n. 133, art. 25, comma 1.

si è dotato di una legge organica sul Terzo settore. Si tratta di un traguardo perché abbiamo superato la logica delle norme dedicate ai singoli comparti del non profit, ma soprattutto perché abbiamo vinto una battaglia di civiltà: da oggi per fare del bene gli italiani non devono chiedere il permesso alle istituzioni e il diritto di associarsi è riconosciuto già sul piano legislativo¹⁸”. Nello specifico, per quanto concerne il Decreto legislativo dedicato al Codice del Terzo settore, l’economista ha evidenziato la positività dell’intervento che ha riconosciuto la possibilità di poter produrre utilità sociale attraverso la valorizzazione del volontariato. “Non esiste solo una finanza speculativa, ma anche una finanza che deve servire a dare ali concrete ai soggetti del Terzo settore¹⁹”.

1.3.1 Gli enti non profit

All’articolo 4 del Codice del Terzo settore il legislatore individua i seguenti organismi:

- organizzazioni di volontariato;
- associazioni riconosciute e non riconosciute;
- associazioni di promozione sociale;
- fondazioni;
- enti filantropici;
- imprese sociali;
- cooperative sociali;

¹⁸ Informazioni tratte dall’articolo intitolato “La riforma del Terzo settore letta da Stefano Zamagni”, pubblicato sul sito www.ilgiornaledellefondazioni.com in data 27 luglio 2017.

¹⁹ Ibidem.

- reti associative;
- società di mutuo soccorso;
- altri enti di carattere privato diversi dalle società.

“Una breve disamina fa emergere che tutti gli enti annoverati nel Codice civile, nelle leggi speciali abrogate, nonché le forme conosciute nel diritto privato, ma non disciplinate espressamente da altre norme specifiche (esempio: enti filantropici, reti associative) sono comprese nell’elenco degli enti del Terzo settore. Resta dubbia l’appartenenza di enti quali i comitati, non espressamente menzionati nell’elenco, che comunque potrebbero rientrare nell’ultima categoria residuale²⁰”. Nello specifico, i comitati sono organismi che perseguono uno scopo altruistico attraverso la collaborazione di una pluralità di persone che, non essendo in possesso di adeguati mezzi finanziari, danno vita a una pubblica sottoscrizione al fine di raccogliere fondi. Questa tipologia di enti presenta una struttura chiusa e nella maggiore parte dei casi nasce per il lancio di un’iniziativa, estinguendosi una volta che l’obiettivo è stato raggiunto. Il patrimonio dei comitati si costituisce tramite l’apporto economico dei cosiddetti “sottoscrittori”, ossia di quei soggetti esterni che decidono di sostenere il programma dell’organizzazione.

Le organizzazioni di volontariato

La riforma abroga la Legge dell’11 agosto 1991, n. 266, tramite cui è stata introdotta nell’ordinamento giuridico italiano la figura delle organizzazioni di volontariato (ODV)²¹. Nel Codice del Terzo Settore, che regola questa fattispecie all’interno del Titolo III, si rinvencono numerosi tratti comuni rispetto

²⁰ Si veda per approfondimenti: Montanini L., D’Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 67.

²¹ Cfr. G. Rossi, L. Boccaci, *Il volontariato, un soggetto fondamentale del Terzo settore italiano*, in G. Vittadini (a cura di), *Il non profit dimezzato*, Etas Libri, Milano, 1997.

al dettato precedente. Il volontariato è quell'attività prestata esclusivamente con fini solidaristici, senza scopi lucrativi. Essa è erogata in modo gratuito ed è incompatibile con qualsivoglia rapporto di lavoro autonomo o subordinato. Le caratteristiche che definiscono un'organizzazione di volontariato possono essere così classificate: l'assenza di fini lucrativi; la democraticità della struttura; l'elettività e la gratuità delle cariche associative e delle prestazioni fornite; i criteri di formazione del bilancio.

Le ODV sono costituite mediante associazione²² di un numero non inferiore a sette persone fisiche o, nelle ipotesi di organizzazioni complesse, tre organizzazioni di volontariato. In quest'ultimo caso, altre fattispecie di ETS ed enti senza scopo di lucro non ETS possono essere incluse come associazioni a patto che il numero delle ODV sia superiore al 50 per cento del numero complessivo degli enti associati. Gli organismi a carattere volontario, nell'espletamento delle loro attività, si avvalgono dei contributi dello Stato, dei privati e degli iscritti, nonché delle donazioni e delle entrate connesse ad attività commerciali marginali. Questo tipo di enti si trova spesso ad operare con gli organi pubblici attraverso un sistema di convenzione, sostituendosi alla P.A. nello svolgimento di funzioni sociali. Per avere validità la convenzione deve racchiudere al suo interno la descrizione dei seguenti ambiti: l'oggetto, l'attitudine e la capacità dell'organizzazione, la durata, il corrispettivo, le coperture assicurative e i controlli.

²² L'associazione risulta la forma giuridica adoperata in misura maggiore. Sul punto si rinvia a: A. Propersi, G. Rossi, *Gli enti non profit*, cit; M. Basile, *Associazioni, fondazioni, comitati*, in *Rivista Diritto Civile*, II, 1984, p. 183.

Le associazioni riconosciute e non riconosciute

Le associazioni costituiscono la forma giuridica più diffusa all'interno della dimensione non profit. Galgano riconosce questa tipologia organizzativa quando si è “in presenza di un fenomeno associativo solo là dove la collettività organizzata prende vita da un atto di autonomia contrattuale²³”. In via generale, è possibile individuare alcuni aspetti principali che contraddistinguono le associazioni: obiettivo condiviso dei componenti senza finalità di lucro; contratto plurilaterale; struttura associativa basata su un sistema aperto.

Alla base della costituzione delle associazioni vi è la stipula di un contratto, mediante cui coloro che vi partecipano hanno l'obiettivo di raggiungere un interesse comune. Sotto il profilo civilistico è necessario differenziare le associazioni riconosciute da quelle non riconosciute; in tal senso la componente che le diversifica è il possesso o meno della personalità giuridica. È utile precisare che alcuni aspetti di tali organismi verranno meglio approfonditi nel corso dell'elaborato, in quanto l'associazione costituisce la forma giuridica che caratterizza l'ente del Terzo settore oggetto del caso di studio.

Le associazioni di promozione sociale

Le associazioni di promozione sociale (APS) sono organismi costituiti per svolgere attività socialmente utili, senza scopo di lucro, a favore degli associati o di terzi. Da tale categoria sono escluse per legge, oltre ai partiti politici, le associazioni professionali e le organizzazioni sindacali. Le APS, che devono essere costituite tramite atto scritto, hanno l'obbligo di prevedere all'interno dello statuto una serie di elementi:

²³ Cfr. Galgano F. (1976), *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, Bologna, p. 11.

- la denominazione;
- l'oggetto sociale;
- l'attribuzione della rappresentanza legale dell'associazione;
- l'assenza di fini di lucro e la previsione che i proventi delle attività non possono, in nessun caso, essere divisi fra gli associati, anche in forme indirette;
- l'obbligo di reinvestire l'eventuale avanzo di gestione a favore di attività istituzionali statutariamente previste;
- le norme sull'ordinamento interno ispirato a principi di democrazia e di uguaglianza dei diritti di tutti gli associati, con la previsione dell'elettività delle cariche associative;
- i criteri per l'ammissione e l'esclusione degli associati ed i loro diritti e obblighi;
- l'obbligo di redazione di rendiconti economico-finanziari, nonché le modalità di approvazione degli stessi da parte degli organi statutari;
- le modalità di scioglimento dell'associazione;
- l'obbligo di devoluzione del patrimonio residuo in caso di scioglimento, cessazione o estinzione, dopo la liquidazione, a fini di utilità sociale²⁴.

Quanto alle risorse delle associazioni in oggetto, le APS possono contare, tra le altre cose, su contributi associativi, entrate da servizi resi, contributi pubblici e donazioni. Questi enti, che si avvalgono dell'attività dei propri associati, possono anche ricorrere a prestazioni di lavoro autonomo o all'assunzione di dipendenti. Si tratta di organismi ove è caratterizzante il principio di mutualità²⁵.

²⁴ Articolo 3 della Legge 7 dicembre 2000, n. 383 "Disciplina delle associazioni di promozione sociale", pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 300 del 27 dicembre 2000.

²⁵ Cfr. S. Caruso (2014), *Le associazioni di promozione sociale*, Key Editore, Frosinone.

Le fondazioni

Le fondazioni devono descrivere nel proprio atto costitutivo lo scopo per il quale sono create. Tale fine non deve costituire un beneficio economico per il fondatore, bensì avere un carattere di pubblica utilità. A titolo esemplificativo è possibile citare le fondazioni che si occupano della tutela e della promozione dell'arte e gli organismi dedicati all'assistenza agli anziani e alle persone bisognose. Tuttavia, vale la pena segnalare che non è vietato fondare un'attività commerciale, ma quest'ultima sarà distinta dagli enti non commerciali e assumerà la qualifica d'imprenditore, sottostando così a determinate norme.

Gli enti filantropici

Gli enti filantropici sono istituiti con lo scopo di erogare risorse economiche, beni o servizi a supporto di persone svantaggiate o di attività di pubblico interesse²⁶. Anche per questa categoria, disciplinata dall'articolo 37 del Codice, è vietata la remunerazione del volontario, nei confronti del quale possono essere rimborsati solo i costi effettivamente sostenuti. Nel successivo articolo 38 sono elencate le principali²⁷ fonti da cui gli enti filantropici hanno la possibilità di acquisire risorse economiche per l'espletamento delle attività: donazioni e lasciti testamentari; contributi pubblici e privati; rendite patrimoniali; raccolta fondi.

²⁶ Si veda per approfondimenti: Loffredo F. (2018), *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Editore, Milano, p. 265.

²⁷ La disamina approfondita della norma fa intendere che il presente elenco non è esaustivo, pertanto è fatta salva la possibilità per gli enti filantropici di acquisire risorse, sia pure marginali, anche mediante altri canali.

Le imprese sociali

Le imprese sociali sono organizzazioni private, senza fine lucrativo, che si occupano di attività economiche svolte con lo scopo di produrre beni e servizi socialmente utili. È possibile ricomprendere nella galassia dei servizi di pubblica utilità l'assistenza sociale, l'assistenza sanitaria, l'assistenza socio-sanitaria, l'istruzione, la tutela dell'ambiente, la valorizzazione del patrimonio culturale, il turismo sociale e la formazione extrascolastica. La funzione economica assolta dall'impresa sociale deve apportare il 70% dei ricavi complessivi. Lo scopo non lucrativo risiede nel fatto che gli utili o l'avanzo di gestione sono destinati all'incremento del patrimonio o allo svolgimento di attività statutarie.

Le cooperative sociali

Le cooperative sociali, che hanno come *mission* la “promozione umana” e l'integrazione sociale dei cittadini, sono organizzazioni che si occupano della produzione di beni e servizi destinati allo scambio all'interno del mercato al fine di assicurare il soddisfacimento di obiettivi di utilità sociale²⁸. A questa categoria appartengono principalmente enti che erogano servizi educativi e socio-sanitari, ma anche organismi dedicati all'inserimento lavorativo degli individui svantaggiati. Le cooperative sociali, che possono retribuire i propri dipendenti e avvalersi di un gran numero di volontari, presentano tre categorie di soci: i soci prestatori, che ricevono un ristoro economico per la prestazione svolta; i soci fruitori, che vedono soddisfatta la propria necessità grazie all'attività della

²⁸ Per approfondimenti si rinvia a: C. Travaglini, *Le cooperative sociali tra impresa e solidarietà: caratteri economico-aziendali ed informativa economico-sociale*, Clueb, Bologna (1997); A. Lionzo, *Le cooperative sociali: caratteri generali e strumenti per l'analisi delle condizioni di equilibrio economico*, in A. Zangrandi (a cura di), *Aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano, 2000

cooperativa; i soci volontari, che si impegnano nella loro attività senza perseguire fini economici, ma soltanto per scopi solidaristici.

Va ricordato che il Decreto legislativo n. 460 del 1997 ha previsto la figura delle Onlus, presumendo che le cooperative sociali siano di diritto inserite in questo ambito. Tuttavia, la circolare n. 127/E del 19 maggio 1998 del Ministero delle Finanze ha chiarito che tali enti non sono obbligati a variare i propri atti costitutivi o a modificare la denominazione in “organizzazioni non lucrative di utilità sociale”.

Le reti associative

Le reti associative si occupano dell'attività di coordinamento, tutela e promozione degli enti del Terzo settore. Esse monitorano l'attività degli organismi associati ed elaborano una relazione annuale da sottoporre al Consiglio Nazionale del Terzo settore. Gli enti con ricavi maggiori di 100.000 euro, che hanno l'obbligo di pubblicare *online* i compensi dei dirigenti e degli associati, possono avvalersi per tale incombenza del sito della rete associativa a cui appartengono. La riforma, mediante l'istituzione delle reti associative, ha inteso, quindi, favorire strutture organizzative di *networking* all'interno del Terzo settore²⁹, in via principale con funzioni coordinative a sostegno degli ETS. A tal riguardo è richiesto alle medesime lo svolgimento di “attività di coordinamento, tutela, rappresentanza, promozione o supporto degli ETS loro associati e delle loro attività di interesse

²⁹ In relazione ai concetti di network e rete si rinvia, tra gli altri, a: S. Albertini, *Gli accordi strategici. Strumenti per la costruzione di un'impresa network*, Egea, Milano, 1991; D. Mancini, *L'azienda nella rete di impresa: la prospettiva del controllo relazionale*, Giuffrè Milano, 1999; A. Grandori, *Reti interorganizzative: progettazione e negoziazione*, Economia e Management, 1989, 7, pp. 28-40.

generale, anche allo scopo di promuovere ed accrescerne la rappresentatività presso i soggetti istituzionali³⁰.

Le società di mutuo soccorso

Le società di mutuo soccorso sono state ufficialmente inserite dal Codice tra gli enti del Terzo settore, facendo espresso richiamo alla legge 15 aprile 1886, n. 3818 e successive modificazioni e integrazioni³¹. Esse sono primariamente impegnate in attività sociosanitarie in quanto si occupano delle necessità dei soci e dei loro familiari a seguito di malattia o infortunio, erogando sussidi e rimborsi per attività di varia natura, tra cui visite specialistiche, analisi di laboratorio e quant'altro. La loro funzione si esplica anche nell'assistenza familiare e nell'elargizione di contributi nei confronti di persone in forte disagio economico.

1.3.2 Le attività degli ETS

Per quanto concerne le attività esercitabili dagli enti appartenenti al Terzo settore, il Codice individua tre tipologie di funzioni, a cui corrispondono regimi giuridici differenti, in particolare sotto il profilo fiscale: attività di interesse generale, attività diverse e attività di raccolta fondi. In relazione alle azioni di interesse generale, il testo del Codice fornisce un lungo elenco di attività:

- servizi sociali;
- prestazioni sanitarie;
- prestazioni sociosanitarie;

³⁰ Articolo 41, comma 2, Codice del Terzo settore.

³¹ Per approfondimenti sul punto: G. P. Barbetta, R. Lodigiani, *In or out? Le società di mutuo soccorso tra Terzo settore e welfare plurale*, in *Social Policies*, 2016, 3, 1, pp. 83-100.

- educazione, istruzione e formazione professionale;
- salvaguardia dell'ambiente;
- tutela del patrimonio culturale;
- formazione universitaria e *post* universitaria;
- ricerca scientifica di particolare interesse sociale;
- organizzazione e gestione delle attività turistiche di interesse sociale, culturale o religioso;
- formazione extrascolastica;
- servizi strumentali agli enti del Terzo settore;
- cooperazione allo sviluppo;
- equo-solidale;
- inserimento e reinserimento dei lavoratori svantaggiati;
- *housing* sociale;
- accoglienza e integrazione dei migranti;
- agricoltura sociale;
- organizzazione e gestione delle attività sportive dilettantistiche;
- beneficenza, sostegno a distanza e cessione gratuita di alimenti;
- promozione legalità, pace, non violenza, difesa armata;
- promozione e tutela diritti umani, civili, sociali, politici, pari opportunità, aiuto reciproco, banche del tempo, gas;
- cura delle procedure di adozione internazionale;
- protezione civile;
- riqualificazione dei beni pubblici inutilizzati o confiscati alle mafie.

Con riferimento alle attività diverse, quelle di maggior rilievo sono connesse alle attività imprenditoriali, in special modo commerciali, dirette a supportare dal punto di vista finanziario gli scopi solidaristici degli enti del Terzo settore.

In merito alla raccolta fondi, le attività appartenenti a questa categoria si differenziano per il fatto che non sono operazioni effettivamente economiche. Tra di esse, infatti, ritroviamo il *fundraising*³², attività orientata a incentivare donazioni e contributi. È opportuno rammentare che, secondo l'articolo 79 del Codice, i fondi derivanti da raccolte pubbliche svolte in maniera occasionale in caso di ricorrenze o celebrazioni non contribuiscono alla costituzione di un reddito imponibile.

Donazioni e contributi rappresentano rilevanti fonti di finanziamento, la cui gestione richiede una certa accuratezza al fine di raggiungere un elevato grado di efficienza. Va da sé che questo tipo di entrate hanno un carattere assai aleatorio che non consentono una facile programmazione. Nell'ambito dei contributi di natura individuale “vanno ricompresi anche le donazioni testamentarie differite alla morte e l'accensione di polizze assicurative a favore dell'organizzazione³³”.

Le organizzazioni non profit utilizzano, di frequente, gli introiti monetari per dar vita ad attività di promozione volte a sensibilizzare i cittadini, nell'ottica di ampliare la legittimazione sociale da cui discende l'opportunità di ricevere offerte come conseguenza del consenso ottenuto. L'azienda senza scopo di lucro può utilizzare differenti mezzi di comunicazione, quali organi di stampa, riviste,

³² L'anglicismo *fundraising* sta a indicare l'azione di raccolta fondi, effettuata anche presso enti e servizi pubblici o aziende, per sostenere o finanziare progetti o cause, spesso per attività a scopo sociale. Il concetto trae origine dall'azione delle organizzazioni senza scopo di lucro che hanno l'obbligo di non destinare i propri utili ai soci, ma di reinvestirli per lo sviluppo delle proprie finalità sociali.

³³ Cfr. Montanini L., D'Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 39.

internet eccetera, per far arrivare ai soggetti destinatari i propri messaggi di sensibilizzazione; a tal fine impiega parte delle proprie risorse per fattispecie che inevitabilmente avranno degli effetti sull'equilibrio economico del periodo di riferimento.

Le attività di raccolta di fondi rappresentano una dimensione di assoluto rilievo all'interno del processo di acquisizione di risorse finanziarie utili ad assicurare un profilo di continuità in termini di erogazione dei servizi nell'ottica del raggiungimento degli obiettivi istituzionali, poiché costituiscono un elemento vincolante rispetto alla capacità produttiva dell'ente.

Le attività di raccolta fondi sono connesse, altresì, ai profili di comunicazione e di *marketing* di cui l'organizzazione non profit può avvalersi allo scopo di instaurare una relazione diretta con l'ambito dei potenziali finanziatori e per conservare i rapporti di sostegno economico già in essere.

È utile sottolineare in questa sede che, dal punto di vista economico-finanziario, i contributi e le donazioni fanno riferimento a proventi contraddistinti da una certa variabilità e misurabili da entrate monetarie o in natura. Al contempo, esistono costi non "aleatori" connessi alle operazioni promozionali che determinano uscite monetarie. Ne consegue che "per ogni iniziativa di raccolta fondi è possibile misurare un risultato economico derivante dal confronto tra i proventi da raccolta fondi e gli oneri connessi allo sviluppo di attività e iniziative promozionali di raccolta fondi³⁴".

³⁴ Ivi, p. 40.

1.3.3 I nuovi obblighi informativi

Uno degli ambiti che ha subito maggiori modifiche a seguito della riforma del Terzo settore è quello concernente gli obblighi di trasparenza, sia sotto il profilo delle informazioni da fornire, sia dal punto di vista della redazione dei bilanci.

Con riferimento al bilancio d'esercizio, che verrà meglio descritto nel capitolo successivo, il legislatore ha inteso porre particolare attenzione alla dimensione dell'ente, che rappresenta una discriminante per quanto riguarda la redazione e il deposito di determinati documenti. A tal proposito, nella distinzione tra ETS assume rilevanza la quantità di proventi generati nel corso dell'esercizio. Il superamento della soglia di 220.000 euro implica la perdita di benefici afferenti alle semplificazioni contabili. Infatti, mentre all'organizzazione di piccole dimensioni è data la possibilità di redigere il bilancio d'esercizio attraverso un rendiconto finanziario tenuto con il criterio di cassa, per gli enti con dimensioni maggiori è obbligatorio disporre di un bilancio formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto finanziario e dalla relazione di missione. Quest'ultima ha il fine di precisare con quali modalità si stanno perseguendo gli obiettivi presenti nello statuto, fornendo anche una documentazione riconducibile alle attività diverse da quelle istituzionali. Essa va considerata come la dimostrazione che quanto posto in essere dall'ente è in linea con i fini istituzionali; integrando gli altri documenti che compongono il bilancio, crea un *report* completo dell'attività svolta, nell'ottica di assicurare la continuità aziendale. Nella relazione devono essere riportate le modalità con cui sono state amministrare le risorse finanziarie, la descrizione delle fonti di copertura in caso di perdite e "ogni altra informazione

che consenta ai destinatari del documento di acquisire una conoscenza completa sui risultati raggiunti e sulla qualità della gestione³⁵”.

I vincoli a cui è tenuto ogni ETS consentono ai finanziatori di avere una minore incertezza rispetto al modo in cui le risorse vengono investite. Questo sistema rende meno probabile lo sperpero e l’appropriazione indebita di fondi che sono destinati a soddisfare le esigenze della collettività. Gli obblighi contabili hanno come ulteriore conseguenza un miglioramento della reputazione del settore, in quanto generano fiducia nei confronti di chi, pur con ruoli differenti, opera nel mondo del non profit.

Per ciò che concerne il bilancio sociale, oggetto di intervento dei Decreti legislativi 112/2017 e 117/2017, sono stati stabiliti degli impegni inderogabili che gli ETS di una certa dimensione economica sono tenuti ad onorare. Secondo le disposizioni contenute nel Codice del Terzo Settore, gli enti aventi entrate o ricavi su base annuale superiori a un milione di euro sono obbligati alla redazione del bilancio sociale, al deposito presso il RUNTS e alla pubblicazione sul proprio sito internet. Quanto alle cooperative e alle imprese sociali, il D. Lgs. 112/2017 dispone, altresì, il deposito presso il registro delle imprese.

Attraverso l’inserimento di nuove normative, il legislatore pone particolare attenzione alla necessità di creazione di un bilancio sociale, in modo da generare maggiore fiducia rispetto agli investitori esterni. Nello specifico, il Codice del Terzo settore obbliga gli enti con ricavi superiori a un milione di euro a redigere tale documento, che sarà comunque depositabile anche da organizzazioni di minori dimensioni qualora sia loro intenzione dare dimostrazione dell’impatto concreto delle attività svolte.

³⁵ Cfr. Barbarito M. C. *et al.* (2019), *Orientamenti per il Terzo settore*, Key Editore, Milano, p. 244.

È utile sottolineare che il bilancio sociale non va considerato soltanto come un rendiconto aggiuntivo o un atto di carattere burocratico-amministrativo, ma anche come una significativa dichiarazione concernente le modalità di gestione che consente di agevolare sia il governo dell'organizzazione, sia la dimensione delle relazioni interne ed esterne. Esso permette, altresì, di programmare, valutare e pianificare su base annuale le proprie strategie in funzione degli scopi e dei valori sociali che l'organizzazione si impegna a perseguire.

Considerato che la trasparenza rappresenta uno degli elementi principali su cui si fonda la riforma del Terzo settore, va da sé che parte degli interventi riguardino i documenti di bilancio, essendo quest'ultimo il mezzo principale per assicurare la chiarezza dei dati aziendali e fornire una rappresentazione veritiera e sintetica delle attività. Tuttavia, se per l'azienda che persegue un profitto il bilancio fornisce informazioni riferibili al grado di raggiungimento del fine istituzionale, vale a dire l'ottenimento di un utile e la sua conseguente devoluzione all'imprenditore, per l'ente senza scopo di lucro quanto sopra menzionato è valido solo parzialmente, in quanto sono numerosi i soggetti esterni che possiedono un interesse rispetto allo svolgimento dell'attività. Di conseguenza, il normale bilancio d'esercizio non può elencare tutte quelle informazioni che permettono di indicare in maniera adeguata la capacità di un ente di perseguire la sua finalità sociale. Risulta pertanto necessario "effettuare una rendicontazione che prenda in esame le questioni rilevanti per tutti gli *stakeholder*³⁶" in modo tale da assumere una totale responsabilità sociale. Nel caso in cui tale strumento venga adoperato in maniera corretta, a fronte dei maggiori costi sostenuti per redigerlo si otterranno significativi benefici sia per gli enti medesimi, sia per i portatori d'interesse. La

³⁶ Si rinvia a: Colombo G. M., Ferri M. (2016), *Riforma del Terzo settore*, IPSOA, Milano, p. 120.

via per trarre vantaggi dalla redazione dell'atto prevede la presa in considerazione, all'interno della rendicontazione, delle varie problematiche inerenti gli *stakeholder*.

Una corretta elaborazione del bilancio è da inquadrare nel più ampio ambito concernente l'etica d'impresa, poiché è errato ritenere che un ETS debba essere considerato in maniera totalmente differente dalle altre imprese soltanto perché non persegue finalità lucrative. In un periodo storico come quello attuale, caratterizzato dalla scarsità di risorse, anche chi si occupa della dimensione no-profit deve rispettare alcuni *standard* fissati da altri soggetti che hanno una finalità comparabile. A tal proposito tra gli scopi del legislatore vi è quello di spingere verso lo svolgimento di determinate valutazioni, in modo da poter vedere operare questa tipologia di enti anche nell'ottica del lungo periodo. Il bilancio sociale risulta, quindi, fondamentale per fornire informazioni in merito agli effetti prodotti dall'attività aziendale sulla società civile e sull'ambiente.

Sebbene si tratti di un documento autonomo, l'atto in questione va affiancato ai libri contabili già esistenti. Da questo punto di vista, infatti, il concetto di autonomia va considerato in senso relativo, nel senso che i dati in esso contenuti devono basarsi su fonti attendibili e verificate, in maniera tale da non risultare delle mere attestazioni prive di fondamento.

Nel momento in cui si procede alla stesura del bilancio sociale occorre tenere presente alcuni principi fondamentali, tra cui: competenza di periodo, significatività, comparabilità, trasparenza. Considerato che il documento redatto non è rivolto solo ai professionisti, ma anche ai privati, il suo contenuto dovrà essere illustrato in maniera chiara e dovrà essere caratterizzato dalla presenza dei punti di forza e di debolezza che hanno riguardato l'attività messa in campo

dall'ente, senza sottacere gli aspetti negativi in cui è incorso, in modo tale da non ledere la relazione fiduciaria con i portatori d'interesse.

È possibile individuare tre macro categorie che devono contraddistinguere il contenuto del bilancio sociale: l'area degli indicatori ambientali, l'area degli indicatori di *performance* e l'area degli indicatori sociali. Con riferimento alle prime due, esse riguardano gli effetti diretti e indiretti dell'attività svolta da un'organizzazione sulle risorse economiche dei suoi *stakeholder* e sui settori economici a livello locale, nazionale e globale. In particolare, gli indicatori ambientali sono riconducibili alle conseguenze prodotte sui sistemi viventi e sull'ambiente in generale, come nel caso dei consumi energetici e dello smaltimento dei materiali di scarto. Tali tipologie di attività hanno un forte impatto sull'ecosistema in termini di inquinamento, per cui, nell'ottica della tutela ambientale, è bene ridurli al minimo, adottando metodologie innovative che sappiano conciliare qualità e quantità all'interno dei processi di produzione.

Per quanto concerne la terza categoria di indicatori poc'anzi detta, essa fa riferimento agli effetti prodotti in ambito sociale. In quest'area sono racchiuse sia le modalità con cui vengono effettuate le attività lavorative, specialmente gli aspetti concernenti la sicurezza dei luoghi di lavoro e la salute dei lavoratori, sia gli elementi che attengono a una più alta e nobile concezione di "sociale", ad esempio le tematiche relative all'integrazione e alle opportunità di lavoro fornite alle categorie svantaggiate.

Mettendo a confronto i contenuti del bilancio d'esercizio e del bilancio sociale, è lecito affermare che il primo ha la finalità di fornire una rendicontazione al pubblico, fornendo informazioni sul suo stato di solidità e sulla sua redditività, mentre il secondo descrive un quadro che va al di là dei meri valori economici,

dando la possibilità agli *stakeholder* di avvalersi di uno strumento che permette di comprendere l'attività svolta anche se non si possiedono specifiche competenze e conoscenze. Il bilancio sociale, quindi, può essere definito come “lo strumento più rilevante per completezza e frequenza di casi pratici realizzati³⁷”.

³⁷ Per approfondimenti si veda: Romolini A. (2007), *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano, p. 87.

CAPITOLO II

L'ACCOUNTABILITY DELLE AZIENDE

NON PROFIT

2.1 Il concetto di accountability

È assai difficoltoso individuare nella lingua italiana un concetto che esprima compiutamente la nozione di “*accountability*”. Tale espressione, che ha radici latine (*accomptare*), richiama il termine “computare” e racchiude in sé sia la dimensione della reputazione, sia l’eccezione di calcolo. L’interconnessione tra questi due concetti fornisce l’idea di ciò che si intende indicare con l’espressione *accountability*, in quanto il “dare conto” della propria attività non costituisce un mero esercizio meccanico, ma rappresenta anche un veicolo di informazioni sotto il profilo della reputazione. Individuare il pieno allineamento tra questi due elementi consente di prevenire il rischio di inefficienza nell’erogazione dei servizi e di influenzare il gradimento nei confronti degli *stakeholder*.

Il frequente utilizzo della nozione di *accountability* al di fuori della lingua inglese deriva in via principale dalla mancanza di una traduzione diretta che sia totalmente efficace. Dubnick³⁸ sostiene che, nella maggior parte delle lingue neolatine, il termine più utilizzato in fase di traduzione è “responsabilità”. Il medesimo significato ricorre anche nelle lingue nord-europee, seppur in

³⁸ Cfr. Dubnick M. J., *Accountability and the Promise of Performance: In search of the Mechanism*, in “Public Performance and Management Review”, Vol. 28, n. 3, 2005.

un'accezione più vicina a quella anglosassone. Nelle lingua russa, invece, si adopera una parola assai simile al concetto di rendicontazione. Le suddette traduzioni, tuttavia, non risultano completamente corrette. Infatti, sotto il profilo lessicale il termine “*accountability*” è una parola composta: il verbo “*to account*” è traducibile in italiano nel senso di “dar conto”, mentre il sostantivo “*ability*” vuol dire “attitudine a”. Da un punto di vista letterale, dunque, la traduzione più veritiera risulterebbe essere “l'attitudine a dar conto”. La nozione in esame non implica obbligatoriamente una forma di responsabilità, ovverosia la circostanza di essere chiamati a rispondere di determinate azioni atti e a patirne gli effetti, né l'*accountability* corrisponde alla semplice rendicontazione. Sebbene sia piuttosto chiaro che la nozione è soggetta a un ampio ventaglio di interpretazioni, è possibile individuare un “fondamento” intorno a cui strutturare una potenziale definizione: l'*accountability* è caratterizzata da una serie di azioni con cui un'organizzazione o una persona svolgono la funzione sociale di “dar conto” della propria attività.

Le ricerche in materia hanno talvolta utilizzato lo schema teorico del “principale-agente” come supporto descrittivo e analitico. In tal senso l'*accountability* viene definita come un rapporto che mette in correlazione due parti: l'una (agente) agisce per conto dell'altra (principale)³⁹. Secondo questa concezione, l'agente è incentivato a rincorrere interessi contrastanti con quelli del principale e quest'ultimo, causa asimmetria informativa, non può controllarne le azioni. In quest'ottica l'*accountability* è considerata come una metodologia in grado di concorrere alla limitazione della problematica. Da una parte il principale delega l'agente a porre in essere delle azioni e, dall'altra, il primo ha la facoltà di

³⁹ Cfr. Monteduro F. (2012), *Evoluzione ed effetti dell'accountability nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli Editore, Rimini, p. 66.

chiedere la rendicontazione di ciò che è stato attuato, avviando nell'eventualità meccanismi correttivi.

In via generale, la nozione di *accountability* è spesso accostata a questioni di equità, alla promozione di prassi trasparenti e alla tematica dei controlli. In alcuni casi è interpretata come sinonimo di meccanismi contabili, in altri è considerata come presupposto fondamentale nel contrasto alla corruzione, in altri ancora è interpretata come una fattispecie in grado di condizionare i rapporti umani e i comportamenti individuali. C'è anche chi associa il termine alla verifica di conformità alle norme o, al contrario, chi lo collega al tema della valutazione delle *performance*. Al di là di tutto, è evidente che la “funzione del dar conto” è soggetta a differenti manifestazioni in base:

- al contesto geografico e storico nel quale viene utilizzato;
- all'oggetto, ai soggetti interessati e agli strumenti con cui si realizza;
- al profilo culturale di coloro che ne parlano.

Edwards e Hulme definiscono l'*accountability* come “il mezzo attraverso cui individui e organizzazione si relazionano di fronte a una o più autorità riconosciute rendendosi responsabili delle loro azioni⁴⁰”. Sulla medesima linea si pone la definizione fornita da Fox e Brown, che fanno riferimento a “un processo che consiste nell'attribuire ai vari attori la responsabilità delle loro azioni⁴¹”.

“Cornwall, Lucas e Pasteur ampliano la prospettiva proponendo una definizione secondo cui l'*accountability* significa sia essere responsabili nei confronti di altri, sia prendersi le proprie responsabilità. Ne deriva che si non si fa riferimento solo a una risposta reattiva nei confronti delle attività di controllo, ma anche a una presa

⁴⁰ Per approfondimenti: Edwards M, Hulme D. (1996), *Too close for comfort? The impact of official Aid on Nongovernmental organizations*, in “World development”, 24 (6), p. 967.

⁴¹ Si rinvia a: Fox J, Brown L. D. (1998), *The Struggle for Accountability: the World Bank, NGOs and Grassroots movements*, MIT Press, Cambridge, p. 12.

di posizione attiva, finalizzata a garantire che la fiducia del pubblico sia ben riposta⁴²”.

Un’ulteriore elaborazione del concetto è offerta da Kearns, il quale propone di esaminare l’*accountability* facendo riferimento “a tre dimensioni: l’autorità nei confronti delle quali le organizzazioni e gli individui sono ‘*accountable*’; gli indicatori della *performance*; le reazioni che l’*accountability* suscita all’interno dell’organizzazione non profit⁴³”. È necessario, tuttavia, non dimenticare che anche l’interpretazione più poliedrica del termine è comunque una convenzione sociale. A tal proposito Weber, nell’ambito di uno studio concernente la democrazia americana, afferma che “la concettualizzazione dell’*accountability* democratica non è un concetto solenne su cui tutti concordano, ma varia notevolmente nel tempo⁴⁴”.

Nello specifico, Weber sostiene che i meccanismi dell’*accountability* negli organismi pubblici sono notevolmente mutati nel XIX secolo e mostra che il cambiamento del contesto di riferimento e la dilatazione delle dimensioni delle imprese non profit sul finire del XX secolo hanno reso sostanzialmente inservibili i meccanismi tradizionali, fondati sull’aggregazione di piccole comunità e sulla fede religiosa.

⁴² Cfr. Melandri V. (2005), *L’accountability nelle aziende non profit*, Guerini e Associati, Milano, p. 93.

⁴³ Si rinvia a: Kearns P. K. (1996), *Managing for accountability*, Jossey-Bass, San Francisco, p. 43.

⁴⁴ Cfr. Weber E. P. (1999), *The Question of Accountability in Historical Perspective: from Jackson to contemporary Grassroots Ecosystem management*, in “Administration and Society”, 31 (4), p. 453.

2.2 L'importanza di strumenti di accountability nelle organizzazioni del Terzo settore

A differenza del settore pubblico e del mercato che si muovono nello spazio dello scambio e della redistribuzione, gli enti del Terzo settore operano nell'ambito della reciprocità, di cui fanno parte gli individui e i loro rapporti. In quest'ottica la reciprocità si configura allorquando sussiste un legame fiduciario, per cui l'*accountability* diventa di primaria importanza per generare fiducia tra le organizzazioni non profit e i portatori di interesse. Nel caso in cui dovesse venir meno tale elemento, l'ente in questione perderebbe credibilità nei confronti dei soggetti destinatari dell'attività svolta dal medesimo organismo.

È opportuno segnalare che il settore pubblico, in particolare nell'ultimo decennio, ha rappresentato, per certi versi, un elemento di distorsione rispetto all'acquisizione dei processi di *accountability*. Ad avviso di alcuni studiosi, infatti, la Pubblica Amministrazione ha incentrato l'attenzione su una dimensione meramente sanzionatoria rispetto all'attività valutativa dei servizi offerti, offrendo peraltro una metodologia orientata alle prestazioni fornite piuttosto che al reale impatto sociale delle stesse. Alla luce di ciò, l'azione delle organizzazioni del Terzo settore si è spostata verso un approccio prettamente compilativo, a svantaggio della qualità del processo di *accountability*. Tuttavia, se da una parte, il settore pubblico non ha agevolato tale processo, dall'altra i "donatori" hanno gradualmente amplificato l'attenzione rispetto ai processi di rendicontazione sociale, concentrandosi sugli impatti reali delle attività svolte.

Come già precisato, la relazione fiduciaria tra i soggetti erogatori dei servizi e gli *stakeholder* è fondamentale per la buona riuscita delle operazioni. A

testimonianza di quanto detto, è utile rammentare lo scandalo del 1999 riguardante la “Missione arcobaleno”, che ha interessato l’ambito degli aiuti umanitari inviati in Albania. Proprio a causa delle conseguenze generate da tale circostanza, si è assistito a un calo di fiducia non solo nei confronti dell’operato delle organizzazioni coinvolte nella gestione diretta delle risorse, ma anche verso tutte le altre organizzazioni impiegate nel sociale⁴⁵. Questo fatto è la riprova che gli enti che godono di una buona reputazione, incentrata sull’efficacia degli interventi e sulla trasparenza, hanno più possibilità di trovare fondi e stipulare convenzioni.

L’*accountability* nel Terzo settore si basa su due elementi principali. Il primo di questi concerne il dover rendere conto delle risorse impiegate e dei risultati ottenuti rispetto agli scopi istituzionali. Va da sé che questa operazione coinvolge anche le metodologie di comunicazione interne ed esterne all’ente rispetto all’applicazione di valori etici e comportamentali a cui la medesima organizzazione si ispira, alle strategie messe in campo, all’utilizzo delle risorse umane, finanziarie e logistiche, nonché all’efficacia degli interventi effettuati. Il secondo elemento fa riferimento al bisogno di introdurre strumenti di analisi, unitamente a meccanismi di responsabilizzazione sull’impiego delle risorse e sul raggiungimento dei risultati prefissati⁴⁶.

Un approccio strategico all’*accountability* permette all’organizzazione di mantenere una linea uniforme tra obiettivi, aspettative, attività e percezioni. Fornire operatività a tale processo produce maggiori benefici rispetto ai soggetti fruitori e consente di rispondere efficacemente alle necessità in campo sociale. In

⁴⁵ Si rinvia per approfondimenti a: Benevene P. (2009), *Il capitale umano del Terzo settore*, Maggioli Editore, Rimini, p. 18.

⁴⁶ Cfr. Montanini L. (2007), *L’accountability nelle aziende non profit*, Giappichelli Editore, Torino, p. 44.

tal modo si instaura una relazione positiva basata sul confronto tra gli enti senza scopo di lucro e i beneficiari, tramite cui l'organizzazione può continuamente ricevere informazioni in maniera costante circa il soddisfacimento dei bisogni. Inoltre, laddove si verificano asimmetrie tra scopi e azione concreta, è possibile attuare delle misure correttive. Una *accountability* strategica agevola il coinvolgimento degli *stakeholder* e conseguentemente ottimizza la qualità dell'interlocuzione, fornendo solidità al processo partecipativo. Quanto ai lavoratori, l'approccio strategico concorre al rafforzamento del senso di appartenenza, migliorando il contesto della vita associativa. I *feedback* provenienti dai beneficiari del servizio favoriscono l'evoluzione qualitativa dell'erogazione da parte delle organizzazioni. L'adozione di un approccio strategico diviene significativo anche nell'ambito relazionale concernente i donatori. In una dimensione caratterizzata dalla scarsità di risorse, quanto più sarà efficace l'intervento da parte dell'ente, sulla scorta dei mezzi a sua disposizione, maggiore sarà la sua credibilità nei confronti dei donatori.

Essendo il settore non profit basato su uno stretto legame fiduciario tra l'ente e la comunità di riferimento, che è destinataria dell'*output*, ma anche fornitrice degli *input* che alimentano la gestione istituzionale⁴⁷, è di assoluta importanza fornire informazioni chiare sulle attività sociali ed economiche. È possibile distinguere due tipologie di *accountability*:

- l'*accountability* economica, che fa riferimento all'andamento economico-finanziario dell'organizzazione;
- l'*accountability* sociale, che ricomprende tutte le informazioni concernenti la *mission* istituzionale dell'ente.

⁴⁷ Cfr. Propersi A. (2016), *Gestione e bilanci degli enti non profit*, FrancoAngeli, Milano, p. 157.

Anche se il reddito d'esercizio non può essere considerato, così come avviene per le imprese, un parametro di analisi rispetto all'efficacia dell'azione aziendale non lucrativa, la rendicontazione economica assume comunque un valore significativo. Esaminando tale fattispecie, è possibile dar conto della capacità dell'ente di gestire in modo efficace le scarse risorse a disposizione e di conservare gli equilibri dal punto di vista economico, in modo da permettere la continuità aziendale. Considerato che il bilancio d'esercizio, oltre a fornire informazioni sotto il profilo finanziario, concorre alla gestione delle attività dell'azienda, risulta adatto per essere adoperato anche nell'ambito non profit. Tuttavia, non può essere assimilato totalmente a quello previsto per le società poiché la gestione delle operazioni è differente. Negli enti che non perseguono finalità di lucro, infatti, è necessario distinguere tra gestione istituzionale e gestione accessoria e rispondere a una serie di richieste differenti. Va precisato, altresì, che, oltre alle note contabili, gli organismi non profit in sede di bilancio devono tenere in considerazione alcune condizioni generali:

- completezza e veridicità nella rappresentazione dei risultati e utilizzo delle valutazioni economiche maggiormente adeguate a garantire il dato;
- chiarezza nell'illustrazione dei valori di bilancio;
- rispetto delle norme tecniche e contabili;
- attenzione ai precetti di responsabilità nei confronti della collettività.

La riforma del Terzo settore ha rappresentato un fondamentale passo verso un maggior livello di *accountability* delle organizzazioni e una loro migliore regolamentazione. Con la nuova definizione di ETS introdotta dal Decreto legislativo 117/2017, la prassi italiana si è avvicinata a quella anglosassone in cui tutti i soggetti privati, al di là della loro forma giuridica, possono assumere un

determinato stato e godere di alcune agevolazioni, a patto che dimostrino di svolgere un'attività che persegue uno scopo sociale a beneficio dei cittadini. Attraverso la riforma lo Stato prende atto della volontà da parte di un ente di operare per finalità civiche e solidaristiche, lo riconosce come ETS, impone il rispetto delle regole ed esercita la facoltà di controllo. Anche il Consiglio nazionale del Terzo settore si occupa delle funzioni di vigilanza, controllo e monitoraggio, avvalendosi del supporto delle reti associative.

Con lo scopo di assicurare una maggior trasparenza degli enti non profit, è stata prevista dalla riforma l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo settore, elemento fondamentale per alzare il livello qualitativo del processo di *accountability*. Atteso che la situazione sul territorio italiano è caratterizzata dal proliferare di albi elaborati a seconda del tipo di ente su base territoriale, causando l'impossibilità di avvalersi dell'ausilio di una lista unica di tutti gli ETS, il suddetto Registro rappresenta un mutamento notevole. Esso, oltre a contenere una serie di informazioni che gli enti registrati sono tenute a fornire, potrà essere utilizzato dalle organizzazioni come "deposito" di due importanti documenti, vale a dire il bilancio sociale e il bilancio d'esercizio⁴⁸.

Da ultimo, appare superfluo ribadire che la trasparenza è una delle tematiche ricorrenti nel nuovo sistema normativo. Ne sono testimonianza alcune regole introdotte dalla riforma che hanno il compito di fornire maggiore chiarezza e generare fiducia rispetto a chi entra in contatto, a vario titolo, con il mondo del non profit:

- gli obblighi di trasparenza sulla raccolta fondi;

⁴⁸ Si rinvia a: Berardi L, G. Bellante, Rea M., *Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza, accountability e valutazione dell'impatto sociale per gli Enti del Terzo Settore*, Rivista Impresa Sociale, n. 2/2020.

- le disposizioni obbligatorie rispetto allo statuto e all'atto costitutivo;
- la presenza di norme afferenti all'elencazione dei contributi ricevuti;
- il vincolo, per alcuni enti di certe dimensioni, di rendere pubblici gli emolumenti percepiti dai rappresentanti degli organi di amministrazione, dai dirigenti e dagli associati;
- il monitoraggio effettuato dall'organo di controllo;
- la presenza obbligatoria, rispetto ad alcuni ETS, di organismi di controllo, sia a livello interno che esterno;
- l'indicazione, per gli enti filantropici, delle modalità di impiego delle risorse e dei soggetti beneficiari;
- l'attribuzione alle reti associative di funzioni di monitoraggio degli enti associati.

2.2.1 I caratteri economico-aziendali delle aziende non profit

Il progressivo diffondersi degli enti non profit ha amplificato l'attenzione degli studiosi per l'analisi del Terzo settore sotto il profilo economico-aziendale e dal punto di vista dell'individuazione dei caratteri che contraddistinguono tali organizzazioni.

Sebbene il dibattito intorno al ruolo delle aziende che non perseguono scopi lucrativi abbia fatto registrare un netto incremento negli ultimi anni, la dottrina aziendale si era già occupata in precedenza dell'analisi delle problematiche gestionali e organizzative delle attività economiche destinate al soddisfacimento di necessità collettive. In tal senso si ritiene opportuno rammentare Besta, il quale, nel classificare gli enti in base al fine, era giunto all'individuazione di due macro

categorie: le aziende in cui la ricchezza rappresenta oggetto, mezzo e scopo dell'amministrazione; le aziende nelle quali la ricchezza è soltanto un mezzo, vale a dire quelle organizzazioni che "mirano al soddisfacimento di tutti i bisogni di una persona, di una famiglia o di un'unione, ovvero al conseguimento di beni di indole varia"⁴⁹. Sul punto è utile anche ricordare il pensiero di Zappa che, riconoscendo la funzione sociale dell'azienda, evidenzia la strumentalità della ricchezza per l'ottenimento di risultanze esclusivamente di origine non economica. Vi sono, poi, interpretazioni della dottrina aziendale incentrate sulla nozione di azienda "composta", da intendersi come manifestazione della dimensione economico-aziendale degli enti pubblici del territorio e dei "corpi morali"⁵⁰ nella generazione di servizi collettivi.

In relazione al mondo non profit, nell'ultimo ventennio la dottrina aziendale si è concentrata soprattutto sull'individuazione dei caratteri essenziali del fenomeno all'interno degli enti non lucrativi, tentando al contempo di inserirli nelle classificazioni preesistenti. Ciò ha implicato una revisione della definizione di azienda, a causa della difficoltà di rapportare alle due classi tradizionali, ovverosia agli enti di produzione e di erogazione, le organizzazioni che racchiudono i caratteri di ambedue le fattispecie.

Ad avviso della maggior parte degli esperti in materia, tutte le aziende, a prescindere dall'attività posta in essere in via preminente, tendono al perseguimento di finalità, nell'ambito di condizioni di equilibrio durevole, correlate agli interessi precipui del soggetto economico. Va da sé che il carattere

⁴⁹ Per approfondimenti: Besta F. (1922), *La ragioneria, II edizione riveduta e ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidaglia, Pietro Rigobon*, Vol. I, Vallardi, Milano, p. 36.

⁵⁰ P. Onida utilizza questa espressione per riferirsi ad organizzazioni di minore dimensioni quali ospedali, istituti di ricerche tecnico-sperimentali ecc.

strumentale dell'azienda, in rapporto agli scopi di coloro che la amministrano, richiede l'attuazione di un processo di generazione di valore, talvolta associato a *iter* tecnici di trasformazione, da destinare al soddisfacimento dei bisogni in maniera diretta o indiretta⁵¹. All'interno delle differenti tipologie di azienda si realizza, dunque, una produzione della ricchezza dal punto di vista economico. Le diversità vanno individuate nei modi in cui la ricchezza viene distribuita, vale a dire se con riferimento o meno allo scambio sul mercato. Gli enti non profit includono organismi amministrati con motivazioni differenti dall'ottimizzazione della fattispecie economica. Si parla di aziende che agiscono su mercati diversi, costituite tendenzialmente per soddisfare bisogni individuali legati alla valorizzazione della solidarietà, dell'altruismo e di altri caratteri correlati alle necessità primarie dell'uomo.

Si ritiene utile specificare che l'organizzazione, intesa come istituto che effettua attività di tipo economico finalizzate al soddisfacimento di bisogni collettivi, non costituisce una condizione sufficiente per qualificare la stessa come azienda⁵². Occorre, infatti, che la direzione e la gestione siano orientate all'ossequio di regole di carattere economico, fondamentali per far sì che l'esercizio aziendale possa risultare durevole nel corso degli anni. Il rispetto dei principi contabili, tuttavia, non condiziona l'azione tipica degli enti non profit e l'ausilio che possono fornire alla comunità. Il perseguimento di scopi extra economici è

⁵¹ “La strumentalità dell'azienda rispetto ai fini delle persone singole o delle persone socialmente organizzate consiste proprio nel fatto che in esse le conoscenze dei principi e dei criteri economici sono utilizzate per produrre valore, ossia per aumentare la capacità di soddisfare direttamente o indirettamente i bisogni”. Borgonovi E., *Dalla storizzazione dei fini e dalla flessibilità dei mezzi il contributo delle aziende nonprofit al progresso economico sociale*, in *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento* (Atti del convegno AIDEA, Torino 1993), Clueb, Bologna, 1994, p. 203.

⁵² Secondo Giannessi gli enti non profit non concentrano la propria azione sulla produzione della ricchezza, che costituisce il perno fondamentale della vita aziendale. Va da sé che il suo pensiero va correlato alle condizioni socioeconomiche in cui lo studioso ha formulato le proprie osservazioni. Cfr. Giannessi E. (1973), *Appunti di economia aziendale*, Pacini, Pisa.

intimamente correlato all'ottenimento di un appropriato equilibrio contabile, fattore indispensabile per l'indipendenza e la sopravvivenza dell'azienda⁵³.

Ad onor del vero, il numero di enti del Terzo settore in grado di raggiungere un equilibrio economico adeguato in modo autonomo è alquanto esiguo⁵⁴. Attesa la peculiarità dell'impresa non profit, risulta di assoluto rilievo che le decisioni relative all'organizzazione interna e alle relazioni con l'esterno siano collegate all'osservanza del principio di economicità, ovvero sia ad un utilizzo razionale delle risorse a disposizione. Il vincolo di economicità costituisce una *conditio sine qua non* per la durabilità dell'ente⁵⁵.

Un ulteriore presupposto fondamentale per la sopravvivenza dell'azienda è rappresentato dalla condizione di autonomia. Questo non sta a significare, però, totale autosufficienza e indipendenza rispetto ad ulteriori soggetti che operano nel medesimo contesto. Infatti, l'organizzazione, a seconda del grado con cui si manifesta all'esterno in termini di sistema aperto, riesce a condizionare lo stesso dal punto di vista economico, sociale e culturale.

Sebbene i principi ispiratori dell'ente non profit potrebbero all'apparenza sembrare in contrasto con i caratteri economici incentrati sulla razionalità, va evidenziato che il soddisfacimento dei bisogni sociali perseguiti dall'azienda possono trovare attuazione solo a fronte dell'osservanza di logiche di tipo economico. L'economicità rappresenta un elemento di vitale importanza per fare

⁵³ I parametri economici devono essere rispettati anche nelle realtà aziendali con soggetto pubblico e in quelle rientranti nel Terzo settore. Sul tema si rinvia, tra gli altri, a Marchi L., *Economicità ed equilibrio di medio e lungo periodo. Quali le possibilità di verifica*, in Mele R., Popoli P., *La gestione delle aziende pubbliche*, Maggioli, Rimini, 1994.

⁵⁴ Cfr. Ferrero G. (1968), *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano.

⁵⁵ Secondo il pensiero di Borgonovi, "le aziende devono essere in grado di durare nel tempo essendo autonome sul piano economico". E. Borgonovi, *Prefazione*, in Zangrandi A. (a cura di), *Le aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea Milano, 2000, p. 8.

in modo che l'organizzazione possa continuare ad agire in modo indipendente, ossia senza ricorrere in maniera sistematica al sostegno di realtà esterne.

L'equilibrio aziendale va esaminato tenendo in considerazione fattispecie strettamente collegate che fanno riferimento al piano economico, patrimoniale, finanziario e monetario. L'equilibrio tra questi elementi è soggetto a condizionamenti da parte di fattori interni ed esterni all'azienda. Nella prima categoria può essere annoverata, ad esempio, la capacità di coloro che si occupano della gestione aziendale di saper attrarre risorse mediante specifiche campagne di *marketing* e adeguati strumenti di *accountability*. Tra le cause esterne, invece, la condivisione di tipo sociale rispetto alla *mission* aziendale è senza dubbio un elemento di rilievo. A titolo esemplificativo è opportuno richiamare in questa categoria i contributi offerti dai soggetti esterni che manifestano condivisione rispetto alle attività e agli scopi perseguiti dall'azienda.

Alla luce di quanto sopra descritto, è possibile affermare che anche per le realtà operanti nel settore non profit “è necessario parlare di ottimizzazione del risultato economico, ossia del massimo risultato ottenibile una volta rispettati i vincoli⁵⁶”.

2.3 La non profit accountability

Al fine di acquisire credibilità nei confronti degli *stakeholder*, è importante che le aziende diano dimostrazione delle proprie azioni in maniera trasparente. Questo discorso vale ancor di più per gli enti appartenenti al Terzo settore, dal momento che la loro credibilità è intimamente legata a una corretta gestione delle risorse e all'implementazione di un sistema che sia socialmente responsabile. Il porre in

⁵⁶ Cfr. Andreaus M. (1996), *Le aziende “non profit”*, Giuffrè Editore, Milano, p. 40.

esse metodologie e strumenti che abbiano un impatto adeguato sotto il profilo economico, sociale e ambientale è fondamentale per legittimare l'azione svolta dagli enti non profit. In quest'ottica si inserisce il concetto di *accountability*, a cui la letteratura ha dato ampio spazio in termini di analisi⁵⁷.

La suddetta nozione, a partire dagli anni Novanta che hanno visto alcune organizzazioni senza fini lucrativi statunitensi coinvolte in scandali di sperpero di risorse economiche e di corruzione, è stata oggetto di plurimi studi che hanno esaminato il fenomeno da punti di vista differenti. Ad esempio, Fox e Brown hanno adoperato questo termine per definire “il processo tramite il quale gli attori di un'organizzazione si rendono responsabili delle proprie azioni⁵⁸”. Edwards e Hulme, invece, lo hanno ricondotto ai “mezzi con cui gli individui e le organizzazioni riferiscono ad un'autorità riconosciuta e sono ritenuti responsabili delle proprie azioni⁵⁹”. Mulgan⁶⁰, dal canto suo, individua tre profili principali correlati all'*accountability*:

- la dimensione esterna, poiché il dar conto si rivolge a soggetti esterni all'organizzazione, la quale è deputata a mettere in atto un efficace sistema di comunicazione;
- l'interazione tra chi è alla ricerca di risposte rispetto a una determinata azione e chi risponde dei comportamenti assunti;

⁵⁷ Si sono occupati dell'argomento numerosi studiosi, tra cui: Melandri V. (2004), *Accountability nelle aziende non profit. Strumenti informativi e sistemi per il terzo settore*, Guerini, Milano; Montanini L. (2007), *L'accountability nelle aziende non profit: teoria e prassi a confronto*, Giappichelli, Torino; Maticena A., *L'accountability nelle imprese lucrative e sociali. Verso una possibile convergenza?*, in “Economia Aziendale Online”, 2012, 4, pp. 171-206.

⁵⁸ Si rinvia a: Fox J., Brown L. D. (1998), *The Struggle for Accountability: the World Bank, NGOs and Grassroots movements*, MIT Press, Cambridge, p. 12.

⁵⁹ Per un approfondimento sul tema: Edwards M., Hulme D. (1996), *Too close for comfort? The impact of official Aid on Nongovernmental organizations*, in “World development”, 24 (6), pp. 961-973.

⁶⁰ Cfr. Mulgan R., *Accountability: an ever-expanding concept?*, in “Public Administration”, 2000, 78 (3), p. 557.

- la presenza di una componente autoritaria che faccia valere i propri diritti nei confronti di coloro giudicati responsabili.

Secondo Montanini “il termine *accountability* presuppone il richiamo a due aspetti fondamentali: da un lato, il dover render conto all'esterno, alle diverse categorie di *stakeholder*, sull'utilizzo delle risorse e sui risultati conseguiti rispetto alle finalità istituzionali; dall'altro lato, va sottolineata la necessità di introdurre logiche e meccanismi di responsabilizzazione all'interno dell'azienda sull'impiego delle risorse e sul raggiungimento di determinati risultati⁶¹”.

Dall'analisi della letteratura che si è dedicata allo studio delle realtà ricomprese nel Terzo Settore emergono differenti orientamenti, che è possibile riassumere in via generale in quattro aspetti principali caratterizzanti la *non profit accountability*:

- “trasparenza, che implica la raccolta di informazioni, la loro messa a disposizione e l'accessibilità per un controllo da parte di un vasto numero di soggetti;
- responsabilità, che richiede di fornire chiare spiegazioni circa le decisioni intraprese e le azioni espletate per il raggiungimento della missione;
- conformità, attraverso il monitoraggio, la valutazione e la comunicazione delle procedure e dei risultati;
- applicazione di sanzioni, per eventuali carenze in termini di conformità, giustificazione o trasparenza⁶²”.

L'elemento primario dell'*accountability* è senza dubbio il legame relazionale che si instaura tra coloro che danno conto delle proprie attività e i destinatari di tali

⁶¹ Cfr. Montanini L. (2007), *L'accountability nelle aziende non profit: teoria e prassi a confronto*, Giappichelli, Torino, pp. 69-70.

⁶² Per approfondimenti: Montanini L., D'Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 101.

informazioni, ovverosia gli *stakeholder*. Questi ultimi vengono definiti da Freeman “*any group or individual who can effect, or is affected by, the achievement of a corporation’s purpose*”⁶³, vale a dire qualsiasi gruppo o individuo che può effettuare, o è influenzato, dal raggiungimento dello scopo di una società. Sul medesimo piano si pone il contributo offerto, nel Libro Verde, dalla Commissione Europea, la quale fa riferimento agli *stakeholder* parlando di “un individuo, una comunità o un’organizzazione che influisce sulle operazioni di un’impresa o ne subisce le ripercussioni. I soggetti interessati possono essere interni, ad esempio lavoratori e dipendenti, o esterni, come consumatori, fornitori e azionisti”⁶⁴. Non distante da tali argomentazioni si pone il pensiero di Bryson, il quale riconduce al concetto di *stakeholder* “*any person, group, or organization that can place a claim on an organization’s attention, resources, or output or is affected by that output*”⁶⁵, ossia “qualsiasi persona, gruppo o organizzazione che possa rivendicare l’attenzione, le risorse o l’*output* di un’organizzazione o che sia influenzato da tale *output*”.

La letteratura in materia ha sottolineato il rilievo che assume la componente “dialogo”, fondata sul rapporto bidirezionale tra azienda e *stakeholder*. Tale processo è comunemente denominato “*stakeholder engagement*”, espressione che sta ad indicare molteplici pratiche poste in essere dall’azienda, miranti ad ottenere informazioni sulle aspettative dei differenti *stakeholder* in riferimento alle azioni aziendali e sul grado di soddisfazione degli stessi in relazione alla attività svolte dall’organizzazione.

⁶³ Cfr. Freeman E. (1984), *Strategic management: a stakeholder approach*, Pitman, Boston.

⁶⁴ Si rinvia a: Commissione della Comunità Europea, Libro Verde, *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles, 18 luglio 2002.

⁶⁵ Cfr. Bryson J. M. (1995), *Strategic planning for public and nonprofit organizations*, Jossey-Bass, San Francisco, p. 27.

Per quanto concerne l'oggetto della *non profit accountability*, gli autori hanno concentrato l'attenzione su differenti aspetti di cui l'ente che non persegue finalità lucrative deve dar conto. La maggior parte degli studiosi è concorde nel ritenere che un adeguato sistema di *accountability* nell'ambito del Terzo settore deve essere basato su dimensioni di tipo sociale, oltre che di natura economica⁶⁶. In particolare, Ebrahim definisce "miope" l'*accountability* imperniata sulla sola fattispecie economica per due motivazioni principali: far riferimento soltanto alla dimensione finanziaria significa privilegiare il rapporto con la categoria dei finanziatori a discapito delle altre; si corre il rischio di focalizzarsi sul risultato di breve periodo, trascurando la visione prospettica collegata a un arco temporale più ampio. L'autore riassume i differenti piani che la *non profit accountability* dovrebbe racchiudere, individuando quattro campi informativi che fanno riferimento a: aspetti di origine finanziaria; caratteristiche concernenti la *governance*; prestazioni e attività; *mission*⁶⁷.

Quanto alla dottrina economico-aziendale italiana, quest'ultima concorda sostanzialmente con la versione fornita da Ebrahim. Si evidenziano, nello specifico, tre aspetti che condizionano le dimensioni informative. Il primo è riconducibile all'inadeguatezza dell'aspetto economico quale indice della *performance* ottenuta dagli enti del Terzo settore. Il secondo aspetto attiene alla particolarità delle attività, in quanto le caratteristiche di intangibilità e di personalizzazione delle azioni messe in campo dalle aziende non profit necessitano di valutazioni legate a indicatori di tipo qualitativo e quantitativo-

⁶⁶ Si veda per approfondimenti: Moore M. H., *Managing for value: organizational strategy in for-profit, nonprofit and governmental organizations*, in "Nonprofit and Voluntary Quarterly, 2000, 29 (1), pp. 183-208.

⁶⁷ Cfr. Ebrahim A., *Accountability myopia: losing sight of organizational learning*, in "Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, 2005, 43 (1), pp. 56-87.

fisico. Il terzo e ultimo aspetto è rappresentato dal rilievo assunto dall'efficacia sociale, che implica il bisogno di stimare il valore percepito dal destinatario del servizio.

Sempre all'interno del contesto italiano, si ritiene opportuno richiamare in questa sede il filone di studi che ha avuto come oggetto di analisi la relazione tra *accountability* e comunicazione. A tal riguardo Maticena e Marano si sono soffermati sull'*accountability* quale espressione della "responsabilità informativa dell'azienda"⁶⁸, che si sostanzia "in quel sistema di comunicazioni, interne ed esterne, che nella trasparenza e nel controllo dell'esito trovano la loro piena conformazione"⁶⁹.

Alla luce di quanto sopra menzionato, si delineano due tipologie di *accountability*:

- obbligatoria, attinente a precisi provvedimenti di legge che dispongono specifiche modalità di comunicazione;
- volontaria, collegata alla volontà dell'azienda che, autonomamente, decide di predisporre determinati supporti informativi.

Secondo Melandri, i modelli di *accountability* esterna obbligatoria, dettati da leggi, direttive e sistemi di *reporting*, rappresentano soltanto un aspetto: di per sé le disposizioni legislative non costituiscono, infatti, meccanismi di *accountability* adeguati, in quanto fungono soltanto da minimo comune denominatore comportamentale. In aggiunta, l'autore afferma che i modelli incentrati sulla volontà aziendale di perseguire sistemi propri di *accountability* tendono a creare fiducia. "Le leggi rappresentano misure normative esterne, dotate di disposizioni sanzionatorie inadeguate a promuovere l'interiorizzazione dell'*accountability* da

⁶⁸ Cfr. Maticena, A., Marano M., *Accountability e social reporting nelle cooperative mutualistiche*, in "Rivista della Cooperazione", 2006, 2, p. 69.

⁶⁹ *Ibidem*.

parte degli enti non profit. Altrettanto importante è, dunque, tener conto di meccanismi interni quali l'autovalutazione dell'azienda in termini di *performance*, l'autoregolamentazione, i processi decisionali, partecipativi ecc.⁷⁰.

2.4 Gli strumenti di accountability delle organizzazioni del Terzo settore: l'informativa economico-finanziaria e non finanziaria

Come già esposto in precedenza, tra le aziende profit e non profit esistono delle differenze che attengono a diversi piani di analisi che vanno dalla modalità di costituzione alle finalità perseguite, dall'utilizzo delle risorse economiche agli obblighi in capo all'ente.

Sia per le imprese commerciali che per le organizzazioni senza scopo di lucro si pone, in via generale, il problema di ottimizzare le risorse a disposizione per realizzare nel miglior modo possibile i propri fini istituzionali. La differenza principale esistente tra queste due categorie risiede nel fatto che per le aziende volte al guadagno il fine lucrativo alla base della gestione influenza l'intera politica aziendale e il perseguimento del reddito rappresenta, oltre che lo scopo, anche il parametro più significativo per il monitoraggio e la misurazione delle *performance*. Al contrario, per gli enti non profit il reddito d'impresa è strumentale ad altri fini.

⁷⁰ Sul punto si rinvia a: Melandri V. (2005), *L'accountability nelle aziende non profit*, Guerini e Associati, Milano, pp. 95-96.

Allo scopo di meglio comprendere i tratti distintivi delle due tipologie di azienda, è opportuno precisare che per tutte le imprese l'attività aziendale si concretizza in tre fondamentali funzioni:

- l'acquisizione e il consumo dei fattori produttivi necessari per lo svolgimento delle attività (capitali, beni, lavoro);
- l'unione dei fattori produttivi per lo svolgimento del dettame istituzionale;
- la produzione di beni e/o servizi con la cessione degli stessi sul mercato.

Per entrambi gli enti, dunque, si attua un concatenato meccanismo di *input* (fase 1) e *output* (fase 3), consentiti dalla produzione effettuata (fase 2), che rappresenta la loro tipica attività. In sostanza, attraverso il corretto svolgimento di questo sistema è possibile generare reddito dal confronto tra i costi sostenuti nella fase *input* e i ricavi ottenuti nella fase *output*. In tal modo l'impresa crea valore, ossia aggiunge una componente valoriale ai fattori produttivi consumati.

A differenza di quanto avviene per le altre imprese, all'interno delle organizzazioni del Terzo settore il risultato economico della gestione non esprime l'esatta relazione intercorrente tra il valore delle risorse impegnate e il valore abbinabile ai servizi erogati. Il primo potrebbe non coincidere con quanto riportato in bilancio tra i costi d'esercizio e il secondo non è quasi mai sussumibile con un prezzo di mercato. Va da sé, quindi, che il risultato economico viene calcolato in base a parametri diversi rispetto al mondo delle imprese commerciali, nelle quali "la redazione del bilancio ordinario presuppone che l'evidenziazione dei numeri con significato economico in essi contenuto trovi rispondenza nei principi parametrici dell'economia aziendale pura⁷¹".

⁷¹ Cfr. Paolone G. (2014), *La ragioneria nei suoi principi e nelle sue applicazioni*, FrancoAngeli, Milano, p. 21.

Alla luce di quanto sopra esposto, nell'ottica dell'adozione di corretti strumenti di *accountability*, per le organizzazioni non profit è fondamentale possedere sia un adeguato sistema di rilevazione dal punto di vista economico-finanziario, sia una struttura di rendicontazione che testimoni lo svolgimento delle attività da parte dell'azienda in maniera socialmente responsabile.

2.4.1 Gli strumenti di rendicontazione economica

L'Agenzia per il Terzo settore, a cui era demandato il potere di indirizzo normativo con riferimento all'intero ambito degli enti non profit ai sensi dell'articolo 3 del DPCM del 21 marzo 2001, n. 329, durante gli anni in cui è stata operativa (la soppressione è avvenuta nel 2012) ha provveduto all'emanazione, attraverso un proprio atto di indirizzo, di linee guida per la redazione del bilancio d'esercizio delle organizzazioni senza scopo di lucro. Con tali schemi l'Agenzia aveva tentato di rispondere alla necessità di possedere dei riferimenti chiari e precisi nell'ambito della rendicontazione, in mancanza di una specifica normativa per il settore, attesa "la grande eterogeneità nei criteri di valutazione"⁷². Secondo le linee guida, i documenti da cui il bilancio di esercizio doveva essere composto erano lo stato patrimoniale, il rendiconto gestionale, la nota integrativa e la relazione di missione. È bene rammentare che, in sostituzione dei primi due atti, era prevista la possibilità per i soggetti con ricavi inferiori a 250.000 euro su base annua di redigere il rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale. Inoltre, gli enti che svolgevano una rilevante attività produttiva o che effettuavano attività produttive strumentali potevano integrare il rendiconto

⁷² Si rinvia a: Elefanti M. (2000), *Principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, Milano, p. 38.

con un apposito conto economico gestionale, teso a rappresentare costi e ricavi di ciascuna attività specifica.

Nelle tabelle che seguono sono rintracciabili le principali differenze in materia contabile tra il periodo antecedente all'introduzione del Codice del Terzo settore e quello successivo. Va da sé che gli ETS sono tenuti al rispetto dei vincoli *post* riforma, mentre le organizzazioni che non hanno ancora conseguito tale qualifica devono adempiere agli obblighi antecedenti alla stessa.

Figura n. 1. I riferimenti normativi prima della riforma.

OBBLIGO	NORMATIVA/ ALTRE FONTI	CONTENUTO	ENTI
Civilistico	Art. 18 c.c. Art. 20 c.c.	Obbligo di mandato Approvazione bilancio	Persone giuridiche
Fiscale	Art. 148 co. 3-8 Art. 20 bis DPR 600/73 Art. 20 co. 2 DPR 600/73 Art. 20 co. 1 e artt. 14-18 PR 600/73	Rendiconto econ.-finanziario Scritture contabili, bilancio Raccolte pubbliche di fondi Attività commerciale	Associazioni ONLUS/ODV/ONG Enti diversi Enti diversi
Leggi speciali	Art. 90 co. 18 lett. f) L. 282/2002 Art. 3 co. 1 lett. h) L. 283/2000	Rendiconto econ.-finanziario Rendiconto econ.-finanziario	ASD APS
Altri	DM 07/07/2916 Linee guida Min. Lavoro 7/2013	Rendiconto 5xmille	Enti diversi

Fonte: www.tutto nonprofit.com

Figura n. 2. I riferimenti normativi dopo la riforma.

OBBLIGO	NORMATIVA/ ALTRE FONTI	CONTENUTO
Norme generali	Art. 13 CTS Art. 13 co. 4 CTS Art. 15 CTS Art. 9 co. 1-3 D. Lgs. n. 112/2017 Art. 13 co. 1-2-3 CTS Art. 13 co. 5 CTS Art. 14-16-39-61 co. 1 CTS Art. 9 co. 2 D. Lgs. n. 112/2017	Scritture contabili ETS non commerciali Scritture contabili ETS commerciali Libri sociali ETS Scritture contabili e bilancio d'esercizio impresa commerciale Bilancio d'esercizio (ordinario/minore) Bilancio d'esercizio ETS commerciali Bilancio sociale ETS Bilancio sociale impresa commerciale
Fiscale	Art. 87 c. 1-2-3 Lett. a) CTS Art. 87 c. 1 lett. b) CTS Art. 87 c. 7 CTS Art. 87 co. 6 CTS	Scritture contabili e documenti rendiconto attività complessiva Scritture contabili attività commerciale (non esclusiva) Scritture contabili attività commerciale (esclusiva) Rendiconto raccolte pubbliche di fondi
Altri	Art. 8 D. Lgs. n. 111/2017	Rendiconto 5xmille

Fonte: www.tutto nonprofit.com

A seguito dell'avvento della riforma, è possibile individuare tre distinti regimi per quanto concerne gli enti del Terzio settore:

- bilancio ordinario per gli ETS con componenti positivi superiori a 220.000 euro;
- bilancio semplificato per gli ETS con componenti positivi inferiori a 220.000 euro;
- bilancio per gli ETS che svolgono in modo esclusivo o principale attività d'impresa.

Ai sensi dell'articolo 13, comma 1, del Codice del Terzo settore, il bilancio d'esercizio per gli enti in regime ordinario è formato dallo stato patrimoniale, dal rendiconto gestionale e dalla relazione di missione, che contiene le poste di bilancio e le modalità di perseguimento dei fini statutari.

L'organo di amministrazione documenta il carattere secondario e strumentale delle attività diverse nella relazione di missione, in un'annotazione in calce al rendiconto per cassa o nella nota integrativa al bilancio. Quest'ultimo deve essere redatto conformemente alla modulistica definita con decreto ministeriale.

È bene sottolineare che, considerata la continuità tra le linee guida dell'Agenzia del Terzo settore e le previsioni della riforma, le prime risultano ancora oggi un punto di riferimento in materia⁷³.

Relativamente allo schema di stato patrimoniale, esso richiama quello previsto per le società dall'articolo 2424 del Codice civile, con alcune modifiche che sono collegate alle peculiarità che contraddistinguono la struttura del patrimonio degli enti non profit. Più precisamente, sono stati superati i riferimenti alle società

⁷³ Per approfondimenti: Longoni M., *La riforma del Terzo settore. Il nuovo codice del no profit*, in "Guida giuridica – Italia Oggi", Serie n. 12/2017, p. 12.

controllanti che, atteso il carattere di autogoverno delle organizzazioni senza scopo di lucro, non possono esistere.

Per quanto riguarda le poste ideali del patrimonio netto, sono state evidenziate le seguenti fattispecie: il fondo di dotazione iniziale; il patrimonio libero, costituito dal risultato di gestione dell'esercizio in corso e degli esercizi precedenti, nonché dalle riserve statutarie libere; il patrimonio vincolato, rappresentato dalle riserve statutarie vincolate e da fondi vincolati per scelte assunte da terzi donatori o dagli organi istituzionali. Sono altresì indicati i conti d'ordine relativi alle garanzie, agli impegni e ai beni di terzi o presso terzi.

Con riferimento al rendiconto gestionale, il suo fine ultimo è quello di rappresentare il risultato di gestione di periodo, che può essere sia positivo che negativo e di illustrare come si è giunti alla quota di sintesi attraverso il confronto tra ricavi e oneri di competenza dell'esercizio⁷⁴. Il rendiconto gestionale, quindi, fornisce informazioni sulle modalità con cui le risorse sono state acquisite e impegnate nel periodo di riferimento, in relazione alle cosiddette "aree gestionali".

Quanto alla relazione di missione, il documento contiene le esposizioni e i commenti degli amministratori rispetto alle attività svolte nell'esercizio e alle prospettive sociali. La sua funzione principale è quella di esprimere un giudizio sugli obiettivi raggiunti e di determinare la destinazione del risultato ottenuto, in caso di indice positivo o la copertura e i relativi provvedimenti, nell'ipotesi di esito negativo.

⁷⁴ Cfr. Grumo M. (2005), *Ruolo e attività del revisore negli enti non profit*, IPSOA, p. 75.

Oltre ad espletare tale funzione, ha anche il compito di integrare gli altri documenti di bilancio per assicurare un'adeguata rendicontazione sull'attività svolta, in particolar modo per quanto concerne tre ambiti:

- missione e identità dell'ente;
- attività istituzionali volte al raggiungimento della *mission* aziendale;
- attività “strumentali” rispetto al perseguimento della missione istituzionale, ad esempio l'attività di raccolta fondi⁷⁵.

Per quanto riguarda il bilancio semplificato degli ETS, ai sensi dell'articolo 13 comma 2 del CTS, esso fa riferimento a quei soggetti con componenti positivi inferiori a 220.00 euro. Anche rispetto a questo regime si registra un profondo parallelismo con le indicazioni fornite dalle linee guida dell'Agenzia del Terzo settore. Secondo quest'ultime, i soggetti con proventi e ricavi inferiori a 250.000 euro potranno redigere, in luogo dello stato patrimoniale e del rendiconto gestionale, un solo prospetto, ovvero il rendiconto degli incassi, dei pagamenti e situazione patrimoniale. Nello specifico, il rendiconto è diviso in due sezioni: la sezione A “Incassi e pagamenti”, che registra i flussi monetari in entrata e in uscita posti in essere durante il periodo amministrativo; la sezione B “Situazione attività e passività”, che fornisce informazioni inerenti alle voci più significative che compongono l'attivo e il passivo dell'ente non profit.

Con riferimento al regime di bilancio per gli ETS che svolgono in modo esclusivo o prevalente attività d'impresa, ai sensi dell'articolo 13, commi 3 e 4 del Codice, essi devono redigere e depositare presso il registro delle imprese il bilancio di esercizio redatto a seconda dei casi sotto illustrati.

⁷⁵ Informazioni tratte dal sito www.italianonprofit.it.

Figura n. 3. Tipologie di redazione del bilancio.

Articolo Codice Civile	Schema bilancio	Attivo Stato patrimoniale	Ricavi	Dipendenti in media
Artt. 2423 e segg. c.c.	Bilancio ordinario	> 4,4 mln	> 8,8 mln	> 50
Art. 2435 bis c.c.	Bilancio abbreviato	≤ 4,4 mln	≤ 8,8 mln	≤ 50
Art. 2435 ter c.c.	Micro imprese	≤ 175 mila	≤ 350 mila	≤ 5

Fonte: www.tutto nonprofit.com

Il Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, mediante il decreto 5 marzo 2020 recante “Adozione della modulistica di bilancio degli enti del Terzo Settore”, ha provveduto a:

- “definire le regole per la redazione del bilancio degli ETS di cui all’articolo 13, commi 1 e 2, del decreto legislativo n. 117/2017, richiamando le norme contenute negli articoli 2423, 2423 *bis* e 2426 del Codice civile relative ai postulati e ai criteri di valutazione e i principi contabili nazionali, in quanto compatibili con l’assenza dello scopo di lucro e con le finalità civiche, solidaristiche e di utilità sociale degli enti del Terzo settore;
- predisporre, ai sensi dell’art. 13, comma 3, i modelli dei documenti di bilancio (stato patrimoniale, rendiconto gestionale, rendiconto per cassa e relazione di missione) di cui al comma 1 del medesimo articolo⁷⁶”.

Le disposizioni del Codice civile richiamate dal decreto ministeriale 5 marzo 2020 concernono i postulati e criteri di valutazione delle poste di stato patrimoniale delle società di capitali. In particolare, relativamente al richiamo all’articolo 2423, comma 1, denominato “Struttura di bilancio”, il Codice del Terzo settore indica la

⁷⁶ Cfr. Montanini L., D’Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L’impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 135.

forma di bilancio per gli ETS non commerciali di maggiori dimensioni (stato patrimoniale, rendiconto gestionale, relazione di missione) e per gli ETS non commerciali di minori dimensioni (rendiconto per cassa).

Ad integrazione delle norme del Codice civile, sono stati successivamente elaborati alcuni principi contabili da parte di organismi professionali nazionali e internazionali. Essi si distinguono in: principi generali o postulati di bilancio; principi contabili applicati che riguardano le singole poste di bilancio. In Italia l'organo professionale di riferimento per l'individuazione dei suddetti criteri è il Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili. In epoca recente il compito svolto dalla Commissione del CNDCEC è stato assunto dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC), il quale si è occupato di operare una "revisione" e di provvedere all'emanazione di regole contabili aggiuntive.

Oltre alle norme del Codice civile, il decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali richiama anche i principi contabili nazionali, "in quanto compatibili con l'assenza di scopo di lucro e le finalità perseguite dagli ETS⁷⁷".

Concentrando l'analisi sul principio contabile n. 1 per le organizzazioni non profit, intitolato "Quadro sistematico per la preparazione e la presentazione del bilancio degli enti non profit", è possibile distinguere due sezioni, riguardanti rispettivamente i postulati e i criteri di valutazione. La sezione "postulati" è sua volta divisa come segue:

- assunzioni contabili;
- clausole generali;
- principi generali di bilancio⁷⁸.

⁷⁷ Ivi, p. 136.

⁷⁸ Per approfondimenti si veda: Bauer R., Cavaliere A. (2012), *Il Bilancio dalla A alla Z*, Maggioli Editore, Rimini, pp. 507-508.

Le assunzioni contabili fanno riferimento ai principi di continuità aziendale e di competenza economica. Il loro rispetto è condizione essenziale per l'applicazione degli ulteriori principi contabili.

Le clausole generali, invece, attengono ai principi di chiarezza, veridicità, correttezza e responsabilizzazione informativa (*accountability*). La responsabilità informativa verso le categorie di *stakeholder* è considerata dal principio contabile n. 1 per gli ETS una disposizione fondamentale affinché si possa creare un appropriato sistema informativo e un clima di fiducia nell'ambito della comunità.

I principi generali di bilancio afferiscono a quelli indicati dai principi contabili nazionali per le imprese, fatta eccezione per alcuni aspetti intimamente collegati alla specificità degli enti senza scopo di lucro. Nello specifico si parla di: comprensibilità, imparzialità, significatività, prudenza, prevalenza della sostanza sulla forma, comparabilità e coerenza, verificabili dell'informazione, annualità, principio del costo.

Infine, per quanto concerne i criteri di valutazione, ovvero sia la seconda sezione del principio contabile n. 1, tale categoria individua i criteri di valutazione generali applicabili alle organizzazioni non profit nel processo di generazione dei valori, la cui identificazione dovrebbe essere subordinata allo scopo e al modello di bilancio impiegato in ambito nazionale. Secondo Montanini, “il principio contabile n. 1 per gli enti non profit può costituire il riferimento su cui il CNDCEC e l'OIC potrebbero intervenire per rivisitare il documento alla luce dei cambiamenti normativi dovuti alla riforma del Terzo settore⁷⁹”.

⁷⁹ Si rinvia a: Montanini L., D'Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 140.

2.4.2 Gli strumenti di rendicontazione sociale: il bilancio sociale

Il *social reporting* costituisce un sistema attraverso il quale le informazioni di origine finanziaria e non vengono inviate, tramite diversi canali comunicativi, alla platea degli interlocutori sociali⁸⁰. La diffusione di tali informazioni accresce la base informativa a disposizione degli interessati, permettendo loro di valutarne il contenuto al fine di elaborare un giudizio sull'attività aziendale in termini sociali, economici e ambientali.

Mediante il *social reporting* gli amministratori aziendali cercano di dimostrare che le loro *performance* sono incentrate sulla trasparenza e sulla responsabilità sociale, soddisfacendo in tal modo il bisogno di *accountability* richiesto dagli *stakeholder*. In quest'ottica il documento si pone come strumento di influenza per incentivare la diminuzione di prassi aziendali considerate non sostenibili ed eticamente inidonee⁸¹.

La dimensione del *reporting* all'interno degli enti non profit è stata largamente analizzata dalla letteratura, la quale ha tentato di sintetizzare le principali motivazioni per le quali le realtà ricadenti nel Terzo settore dovrebbero sviluppare pratiche di diffusione di informazioni di tipo economico, sociale e ambientale. Tra queste vale la pena citare:

- il miglioramento della reputazione aziendale;
- la gestione degli effetti economici, sociali e ambientali;
- il potenziamento della credibilità all'interno dei mercati;

⁸⁰ La tematica è rintracciabile, tra gli altri, in: Contraffatto M., *Il corporate social accounting e reporting: uno sguardo alla letteratura internazionale*, in Rusconi G., Dorigatti N. (a cura di), *Teoria generale del bilancio sociale e applicazioni pratiche*, FrancoAngeli, Milano, 2004, p. 72.

⁸¹ Si rammenta che è stato il Rapporto Brundtland nel 1987 a menzionare per la prima volta il concetto di sviluppo sostenibile.

- la possibilità di attrarre soggetti specializzati e interessati a pratiche socialmente responsabili;
- il soddisfacimento delle aspettative dei dipendenti dell'ente⁸².

Va sottolineato che la riforma del Terzo settore ha previsto alcuni vincoli normativi rispetto all'elaborazione del bilancio sociale per gli ETS. Tali obblighi non riguardano tutti gli enti, ma esclusivamente quelli caratterizzati da determinati aspetti dimensionali di tipo economico. Nello specifico, il Codice del Terzo dispone che gli ETS con entrate o ricavi annuali superiori a 1 milione di euro sono tenuti alla redazione del bilancio sociale e al deposito dello stesso presso il Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, nonché alla pubblicazione nel sito internet dell'ente o della rete associativa di cui fa parte⁸³. Il vigente assetto normativo obbliga gli ETS di certe dimensioni alla predisposizione del bilancio sociale sulla base delle linee guida emanate con decreto del Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali. Per le altre realtà aziendali non soggette a tale obbligo vi è comunque la possibilità di redigere l'atto in questione.

Le citate linee guida sono state introdotte dal decreto del Ministro del Lavoro e delle Politiche Sociali recante “Adozione delle linee guida per la redazione del bilancio sociale degli enti del Terzo settore⁸⁴”. In base al predetto decreto, il bilancio sociale ha le seguenti finalità:

- “fornire a tutti gli *stakeholder* un quadro complessivo delle attività, della loro natura e dei risultati dell'ente;
- aprire un processo interattivo di comunicazione sociale;

⁸² Per una disamina più completa sull'argomento si rinvia a: Gazzola P., Amelio S., Papagiannis F., Michaelides Z., *Sustainability reporting practices and their social impact to NGO funding in Italy*, in “Critical Perspectives on Accounting”, 2019, pp. 4-5.

⁸³ Questa previsione è coerente con i dettami della direttiva 95/2014/UE, incentrata sulla trasmissione di informazioni non finanziarie da parte di aziende di grosse dimensioni.

⁸⁴ Decreto 4 luglio 2019, pubblicato in Gazzetta Ufficiale Serie generale n. 186 del 9 agosto 2019.

- favorire processi partecipativi interni ed esterni all'organizzazione;
- fornire informazioni utili sulla qualità delle attività dell'ente per ampliare e migliorare le conoscenze e le possibilità di valutazione e di scelta degli *stakeholder*;
- dare conto dell'identità e del sistema di valori di riferimento assunti dall'ente e della loro declinazione nelle scelte strategiche, nei comportamenti gestionali, nei loro risultati ed effetti;
- fornire informazioni sul bilanciamento tra le aspettative degli *stakeholder* e indicare gli impegni assunti nei loro confronti;
- rendere conto del grado di adempimento degli impegni in questione;
- esporre gli obiettivi di miglioramento che l'ente si impegna a perseguire;
- fornire indicazioni sulle interazioni tra l'ente e l'ambiente nel quale esso opera;
- rappresentare il valore aggiunto creato e la sua ripartizione⁸⁵.

Stando ai criteri fissati dai decreti attuativi della riforma in merito all'elaborazione del bilancio sociale, quest'ultimo va predisposto tenendo in considerazione i principi di seguito riportati: rilevanza, completezza, trasparenza, neutralità, competenza di periodo, comparabilità, chiarezza, veridicità, verificabilità, attendibilità, autonomia delle parti terze coinvolte.

Con riferimento all'individuazione dei soggetti interessati dalla redazione del bilancio sociale, secondo quanto indicato dalle disposizioni normative, nella platea dei destinatari è possibile ricomprendere: “i beneficiari degli obblighi di rendicontazione, di trasparenza e di informazione in capo all'ETS; i soggetti che all'interno dell'ente formulano e/o approvano le strategie e le attuano; i soggetti

⁸⁵ Per approfondimenti si rinvia a: Montanini L., D'Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino, p. 185.

chiamati ad approvare il bilancio annuale e a condividere le strategie di lungo periodo⁸⁶”.

È bene precisare che le linee guida raccomandano la predisposizione del bilancio sociale anche agli enti del Terzo settore che non hanno vincoli in termini di redazione. Per questa tipologia di organizzazioni è prevista la possibilità di elaborare il documento anche in maniera non conforme alle stesse linee guida. Tuttavia, allorquando si è in presenza di redazioni di tipo facoltativo, la raccomandazione è di procedere alla diffusione del bilancio sociale mediante i canali digitali.

Per quanto riguarda l’approvazione del suddetto bilancio, le linee guida stabiliscono che tale incombenza, successiva in ordine di tempo rispetto all’esame dell’organo di controllo, spetta a un organismo che risulta competente dal punto di vista statutario. Vale la pena rammentare che l’organo di controllo deve occuparsi anche dell’integrazione del bilancio sociale con le risultanze del processo di monitoraggio e dell’attestazione di conformità. Le linee guida dispongono, infine, che il monitoraggio va effettuato tenendo conto della corrispondenza con le disposizioni fissate dai Decreti legislativi n. 112 e n. 117 del 2017, nonché del concreto coinvolgimento di tutti coloro che sono interessati dalle attività poste in essere dall’ente.

Allo scopo di agevolare la corretta redazione del documento, sono stati elaborati alcuni modelli di *social reporting*. I principali *standard* di rendicontazione fanno riferimento al documento n. 10 del Gruppo di Studio del Bilancio Sociale “La rendicontazione sociale per le aziende non profit”, pubblicato nel 2009, alle linee

⁸⁶ Ivi, p. 186.

guida del *Global Reporting Initiatives*, la cui ultima versione è risalente al 2016 e all'*International Integrated Reporting Council* del 2013.

Il documento del Gruppo di Studio del Bilancio sociale (GBS) prevede una tripartizione del bilancio sociale⁸⁷:

- identità aziendale, sezione in cui vengono fornite le informazioni sulla *mission* aziendale, sul contesto di riferimento, sul sistema organizzativo, sulla *governance*, nonché sulla gestione e sulle strategie da attuare in futuro.
- riclassificazione dei dati contabili, parte di raccordo rispetto all'informativa economico-finanziaria derivante dal bilancio d'esercizio;
- relazione sociale, segmento contenente le informazioni, quantitative e qualitative, che permettono la valutazione dei risultati ottenuti dall'azienda in termini di attività poste in essere e di impegni assunti nei confronti degli *stakeholder*.

Al di fuori dei confini nazionali, i criteri di riferimento maggiormente utilizzati dagli enti per l'elaborazione del bilancio sociale sono quelli indicati dal *Global Reporting Initiative* (GRI). Le iniziative incentivate da questa organizzazione hanno da sempre come punto centrale il *sustainability reporting*, ovvero sia un processo finalizzato all'espressione delle dimensioni di sostenibilità sociale, economica, e ambientale. Nella sua versione più recente (*GRI Sustainability Reporting Standard 2016*) il fine ultimo è quello di dare sostegno al sistema di *reporting* di sostenibilità degli enti, sottolineando "*impacts and contributions, positive or negative, towards the goal of sustainable development*", ossia gli

⁸⁷ Per una trattazione maggiormente approfondita della tematica si rinvia a: Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, (2010), *Documenti di ricerca n. 10 "La rendicontazione sociale per le aziende non profit"*, Giuffrè Editore, Milano.

impatti e i contributi, positivi o negativi, verso l'obiettivo dello sviluppo sostenibile.

Un assetto innovativo rispetto alla redazione del bilancio sociale è fornito dall'*International Integrated Reporting Council* (IIRC), il quale pone l'accento sullo strumento di *integrated reporting*. Quest'ultimo mira a:

- accrescere la qualità delle informazioni trasmesse ai finanziatori;
- favorire un approccio maggiormente efficace ed efficiente rispetto alla rendicontazione aziendale;
- migliorare l'*accountability* e la responsabilità gestionale delle forme di capitale;
- promuovere il pensare integrato e le attività finalizzate alla creazione di valore, sia nel breve che nel medio e lungo periodo⁸⁸.

In sintesi, il *report* integrato si basa sui seguenti principi: focus strategico e orientamento al futuro; connettività delle informazioni; relazioni con gli *stakeholder*; materialità e sinteticità; affidabilità e completezza; coerenza e comparabilità.

Gli strumenti di rendicontazione fin qui descritti costituiranno oggetto di analisi nel successivo capitolo dedicato al caso di studio.

⁸⁸ Sulla tematica generale del report integrato si rinvia, tra gli altri, a: Abey-Sekera I., *A template for integrated reporting*, in "Journal of Intellectual Capital", 2013, 14 (2), pp. 227-245; Busco C., Frigo M. L., Riccaboni A., Quattrone P., *Integrated Reporting: concepts and cases that redefine corporate accountability*, Springer International Publishing Switzerland, 2013.

CAPITOLO III

IL CASO OXFAM ITALIA

3.1 Metodologia e obiettivi della ricerca

Lo studio di caso ha progressivamente catalizzato l'attenzione degli studiosi nel corso dell'ultimo ventennio. Nello specifico, a tale metodologia è stato riconosciuto un ruolo di rilievo nel concorrere a colmare il *gap* esistente tra teoria e prassi. Tuttavia, il contesto scientifico dello studio di caso è attualmente al centro di un'intensa discussione che riguarda l'affidabilità e la validità dei risultati della ricerca⁸⁹.

Ciascun caso di studio possiede delle peculiarità e delle finalità, che dipendono dalla prospettiva epistemologica adottata dal ricercatore. In tal senso risulta di fondamentale importanza adottare un idoneo processo di ricerca che, seppure in via generale si caratterizza per una particolare flessibilità e lascia una certa libertà allo studioso nelle fasi di raccolta e di analisi dei dati, deve comunque essere condotto in maniera rigorosa. Da ciò ne consegue che i principali *step* da seguire, le questioni teoriche e operative, i punti di forza e di debolezza sono ancora oggi oggetto di acceso dibattito tra gli esperti del settore⁹⁰.

Per quanto concerne il caso di specie, si procederà sostanzialmente all'analisi dei documenti finanziari e sociali pubblicati sul sito di Oxfam Italia, al fine di comprendere se tale associazione non profit ha risentito dello scandalo che ha

⁸⁹ Per approfondimenti si rinvia a: Chiucchi M. S. (2012), *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli, Torino.

⁹⁰ *Ibidem*.

colpito la Oxfam come confederazione internazionale (che verrà meglio descritto nell'ultimo paragrafo del presente capitolo) e se i documenti pubblicati dall'organizzazione risultano adeguati in termini di *accountability* e di trasparenza.

Con riferimento al bilancio d'esercizio 2018-2019, verranno illustrate le voci maggiormente incidenti, anche mediante tabelle, presentate in forma comparativa rispetto all'esercizio 2017-2018. Quanto al bilancio sociale 2018-2019, invece, si effettuerà una breve descrizione della struttura e dei contenuti principali, in modo da rendere edotto il lettore sulle politiche messe in atto dall'associazione al di là dell'aspetto prettamente economico-finanziario.

Come già accennato, attraverso l'analisi dei documenti si cercherà di capire se lo scandalo che ha coinvolto la Oxfam a livello di confederazione internazionale ha prodotto degli effetti negativi sulle ONG in generale e sulla Oxfam Italia in particolare, minando la credibilità degli enti del Terzo settore. Allo stesso tempo si concentrerà l'attenzione sul soddisfacimento o meno, da parte dell'associazione oggetto di studio, dei parametri che rendono un ente non profit "virtuoso" dal punto di vista dell'*accountability*.

3.2 Il caso di studio: l'associazione Oxfam Italia

All'interno del contesto italiano, il panorama delle organizzazioni dedite alla solidarietà e ad azioni benefiche si è ampliato notevolmente nel corso degli ultimi anni, facendo registrare tassi di crescita annui superiori rispetto a quelli delle

imprese collocate nel settore del mercato⁹¹. In Italia, ove i nuclei più consistenti di enti non profit sono individuabili in Lombardia e nel Lazio, nel 2019 il 70% delle imprese era intenzionata a investire utilizzando strumenti di finanza a impatto sociale o agevolata, offerti dagli istituti di credito⁹².

Nella galassia delle circa 350 mila organizzazioni non profit del Belpaese è presente Oxfam Italia, costola italiana della Confederazione internazionale denominata Oxfam (*Oxford Committee for Famine Relief*). Oxfam Italia è “un’organizzazione non governativa riconosciuta come Onlus in quanto iscritta nel Registro delle Onlus tenuto dalla Direzione Regionale della Toscana dell’Agenzia dell’Entrate con numero 12082 del 20 marzo 2015 nel settore di attività di ONG⁹³”.

Di seguito sono elencati i riconoscimenti e le iscrizioni vantati dalla suddetta organizzazione:

- “iscrizione al Registro delle Persone Giuridiche della Prefettura di Arezzo (volume 1 alla pag. 21 numero d’ordine 176);
- iscrizione al Registro ministeriale di enti e associazioni che svolgono attività a favore degli stranieri immigrati – Prima Sezione (articolo 42 del Decreto Legislativo 286/98 – articoli 52, 53 e 54 e del DPR 394/99, così come modificato dal DPR 334/04);
- accreditamento MIUR come Ente riconosciuto per la formazione del personale della scuola (ai sensi della Direttiva n. 170 del 21 marzo 2016);

⁹¹ www.italianonprofit.it.

⁹² Dati riconducibili all’ottava edizione dell’Osservatorio su “Finanza e Terzo settore” promosso da UBI Banca e AICCON (Associazione Italiana per la promozione della Cultura della Cooperazione e del Non Profit).

⁹³ Informazioni tratte dal sito www.oxfamitalia.org nella sezione “Riconoscimenti e Certificazioni”.

- iscrizione al Registro delle associazioni e degli enti che svolgono attività nel campo della lotta alle discriminazioni (articolo 6, comma 2 del Decreto Legislativo n. 215 del 2003);
- certificazione Uni En Iso 9001:2015 per quanto riguarda i seguenti scopi:
 - a) progettazione e gestione di attività di cooperazione internazionale per lo sviluppo e di aiuto internazionale; b) progettazione e gestione di attività di formazione, educazione, orientamento, ricerca sociale e mediazione linguistico-culturale;
- accreditamento Echo, Agenzia dell'Unione Europea per la progettazione e gestione di interventi in contesti di emergenza umanitaria (Certificate EU Humanitarian Partnership 2021);
- idoneità AICS (Agenzia Italiana per la Cooperazione allo Sviluppo) come organizzazione iscritta nell'elenco delle Organizzazioni della Società Civile ed altri soggetti senza finalità di lucro (articolo 26, comma 3 della Legge 125/2014)⁹⁴.

A partire dal 2006 l'Istituto Italiano delle Donazioni, organismo italiano di certificazione delle attività di raccolta fondi, ha rilasciato ad Oxfam Italia l'utilizzo del marchio "Donare con fiducia", attestando che la stessa adotta comportamenti efficaci e trasparenti, in linea con i principi della Carta della Donazione (codice italiano di autoregolamentazione per la raccolta e l'utilizzo dei fondi del non profit) e coerenti con gli *standard* dell'*International Committee on Fundraising Organizations*⁹⁵.

⁹⁴ Ibidem.

⁹⁵ L'ICFO è l'associazione internazionale delle organizzazioni nazionali di monitoraggio della beneficenza. La rete mondiale dei suoi membri assicura che la raccolta fondi sia effettuata in modo adeguato e che l'amministrazione degli stessi risultati soddisfacente.

L'attività di Oxfam Italia è stata verificata dal sopra menzionato Istituto adottando la procedura attualmente in vigore, vale a dire attraverso due metodologie ispettive: *self-assessment* e verifica ispettiva esterna. In aderenza alla Carta della Donazione, l'associazione si impegna, tra le altre cose, a fornire ai propri donatori informazioni minuziose e particolareggiate sulla destinazione e sull'utilizzo delle risorse raccolte.

Ai fini di una migliore comprensione dell'elaborato, è opportuno evidenziare che Oxfam Italia, da intendersi come associazione in termini di forma giuridica, non ha ancora avuto il riconoscimento di ETS, ragion per cui la struttura e i contenuti del suo bilancio seguono gli adempimenti *ante* riforma.

3.2.1 Identità e mission

Nata in Gran Bretagna nel 1942 con lo scopo di aiutare la popolazione greca colpita dalla guerra, con il trascorrere del tempo Oxfam ha allargato il proprio raggio d'azione a molti paesi del mondo con l'obiettivo di eliminare l'ingiustizia della povertà, assumendo anche il ruolo di esperta mondiale per quanto concerne le tematiche relative allo sviluppo.

Oxfam Italia, che ha aderito ufficialmente al movimento internazionale Oxfam nel 2010, deve la sua origine all'esperienza di Ucodep, ONG italiana che per più di trent'anni ha concentrato la sua attività nel perseguimento di condizioni di vita migliori per le popolazioni maggiormente in difficoltà, dando loro la possibilità di gettare le basi per la costruzione di un proprio futuro.

L'azione di Oxfam Italia attualmente si concentra in 20 paesi: Albania, Bosnia Erzegovina, Repubblica Dominicana, Egitto, Etiopia, Haiti, Iraq, Italia,

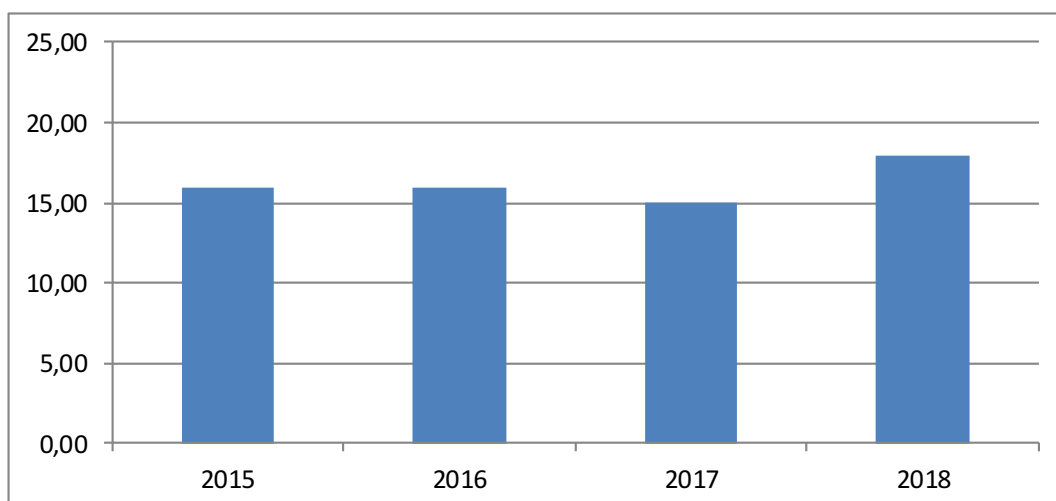
Giordania, Libano, Sri Lanka, Marocco, Messico, Palestina, Serbia, Sudan, Senegal, Siria, Tunisia e Yemen. La sua attività abbraccia più ambiti che vanno dall'elaborazione di programmi di sviluppo agli interventi di emergenza, dalle campagne di sensibilizzazione ad azioni concrete di sostegno indirizzate alle aree territoriali colpite da crisi umanitarie. Anche in virtù della collaborazione con enti della società civile e con istituzioni statali e locali, l'organizzazione mette in campo progetti per portare cibo e acqua alle nazioni colpite da catastrofi ambientali o dilaniate da conflitti interni. Nello specifico l'attività di Oxfam Italia persegue i seguenti obiettivi:

- salvare vite umane;
- garantire cibo e sostentamento alle popolazioni indigenti;
- favorire la tutela della giustizia di genere;
- apportare risorse in termini finanziari per permettere lo sviluppo dei paesi in difficoltà;
- sostenere il diritto all'ascolto;
- agevolare l'accesso da parte di tutti ai servizi essenziali, compresi quelli igienico-sanitari⁹⁶.

Per meglio comprendere la dimensione economica di Oxfam Italia, che verrà analizzata dettagliatamente nel paragrafo successivo, è possibile far riferimento al grafico riportato nella pagina successiva.

⁹⁶ Si precisa che le fattispecie elencate rappresentano una sintesi dei principali obiettivi che Oxfam Italia intende raggiungere attraverso la propria attività.

Figura n. 4. Andamento bilancio economico di Oxfam Italia (in milioni di euro)



Fonte: www.open-cooperazione.it

Dai volumi di bilancio dell'organizzazione, che per l'esercizio 1 aprile 2018 – 31 marzo 2019 hanno fatto registrare un totale a pareggio di 18.014.606 euro, si evince la grande mole di lavoro che Oxfam Italia svolge per raggiungere i propri obiettivi istituzionali. Non è un caso, infatti, che l'associazione sia impegnata in molti settori di intervento:

- *advocacy e awareness raising*;
- ambiente e energia;
- aiuti umanitari ed emergenza;
- *capacity building* e formazione;
- diritti umani, *governance e accountability*;
- educazione e istruzione;
- migrazioni;
- microcredito e microfinanza;
- sicurezza alimentare, agricoltura e acqua;
- sviluppo rurale e comunitario;

- servizi e infrastrutture di base;
- salute e sanità.

La posizione di rilievo che Oxfam Italia occupa all'interno del mondo non profit si desume, inoltre, dai partenariati attivi con altre organizzazioni che perseguono scopi solidaristici. A titolo esemplificativo vale la pena citare: WWF Italia, Save the Children, Centro Internazionale per l'Infanzia e la Famiglia (CIFA), Coordinamento di Iniziative Popolari di Solidarietà Internazionale (CIPSI), Arci Cultura e Sviluppo (ARCS), ActionAid Italia Onlus, Gruppo di Volontariato Civile (GVC). A queste collaborazioni, vanno aggiunte i partenariati con numerose aziende nazionali ed estere, tra cui BNP Paribas, Ikea, Toys, Carrefour, Aeroporto Milano Malpensa, Lavazza, Prenatal, Bimbostore, Tigotà, Burberry Foundation e molte altre.

Per quanto riguarda il nostro Paese, Oxfam Italia, attesa la costante crescita della fascia di popolazione bisognosa di assistenza, ha deciso di intervenire preventivamente a sostegno delle persone più vulnerabili e indigenti attivando i *Community Center*. Si tratta di centri di supporto e di ascolto a favore di tutti quegli individui che ancora non sono stati presi in carico dai servizi istituzionali e che necessitano di un ausilio per soddisfare i propri fabbisogni essenziali. Più precisamente, l'organizzazione va incontro alle esigenze dei soggetti in situazioni di fragilità sociale ed economica attraverso il sostegno in ambito educativo, il supporto ai migranti, l'orientamento lavorativo nei confronti dei giovani, nonché l'interlocuzione con gli enti pubblici territoriali e con i servizi sociosanitari per quanto concerne le tematiche abitative e di previdenza sociale.

Con riferimento ai volontari e agli attivisti coinvolti nelle attività, Oxfam Italia vanta il pregevole risultato di essere entrata nella *top ten* delle organizzazioni che mobilitano il maggior numero di persone.

Figura n. 5. Volontari e/o attivisti impiegati nel 2018.

Posizione	Nome organizzazione	Volontari/Attivisti
1	Comunità di Sant'Egidio ACAP	60.000
2	Mani Tese ONG - Onlus	4.685
3	Fondazione AVSI	3.017
4	Emergency ONG Onlus	2.235
5	Save the Children Italia Onlus	2.022
6	Volontariato Internazionale Donna Educazione Sviluppo	1.716
7	Oxfam Italia	1.500
8	Solidarietà e Cooperazione - CIPSI	1.365
9	Cesvi	1.150
10	Associazione Gruppi "Insieme si può..." Onlus-Ong	1.000

Fonte: www.open-cooperazione.it

3.2.2 L'analisi del bilancio d'esercizio 2018-2019: principali evidenze

Oxfam Italia gode delle agevolazioni tributarie e fiscali previste agli effetti della Legge 125/2014 e del Decreto Legislativo 460/97. Nello specifico, risulta esente dall'imposta di bollo e da eventuali ulteriori imposte dirette o indirette. L'Iva è indetraibile a norma dell'articolo 72 del DPR 633/72 dell'imposta sul valore aggiunto per effetto dell'attività svolta.

In conseguenza del suddetto regime fiscale rispetto alle erogazioni liberali:

- “le persone fisiche possono detrarre le erogazioni effettuate in favore dell'associazione nei limiti e con le modalità stabilite per legge (articolo 15, comma 1, del DPR 917/86);
- le persone giuridiche possono dedursi le erogazioni effettuate a favore dell'associazione nei limiti e con le modalità stabilite per legge (articolo 100, comma 2, lettera h), del DPR 917/86)⁹⁷”.

Alternativamente alle sopra menzionate normative, le persone fisiche e le aziende hanno la possibilità di optare per il regime di deducibilità di cui all'articolo 14, comma 1, Decreto Legge 35/2005, convertito in Legge 80/2005.

Ai sensi degli articoli 49 e 50 dello Statuto, l'associazione Oxfam Italia redige il bilancio d'esercizio in base alle linee guida e agli schemi per la redazione dei bilanci di esercizio degli enti non profit, i cui contenuti sono stati approvati dal Consiglio dell'Agenzia per le Onlus l'11 febbraio 2009. Le suddette indicazioni sono integrate sulla scorta delle specificità proprie dell'organizzazione in termini di *policy*.

⁹⁷ www.oxfamitalia.org, sezione “Statuti e Bilanci”.

Il bilancio d'esercizio di Oxfam Italia concernente il periodo 1 aprile 2018 – 31 marzo 2019 risulta composto da:

- Stato patrimoniale, elaborato secondo gli indirizzi previsti dall'articolo 2424 del Codice civile, comprensivo di alcune modifiche derivanti dalle esigenze proprie di un ente che non persegue finalità lucrative;
- Rendiconto gestionale (Conto economico), composto da sezioni divise e contrapposte;
- Rendiconto finanziario;
- Nota integrativa.

Le risultanze sono illustrate su base comparativa, mettendo a confronto i dati relativi agli ultimi due esercizi.

Il bilancio, sottoposto al controllo del Revisore e all'analisi contabile affidata alla Baker Tilly Revisi di Bologna, è stato stilato prevedendo l'applicazione degli stessi criteri valutativi adottati per l'esercizio dell'anno precedente. L'unica modifica relativa ai principi contabili ha riguardato la capitalizzazione degli investimenti per l'effettuazione dell'attività *in house*, dal momento che non si rintracciano sostanziali differenze tra lo svolgimento delle funzioni attraverso enti esterni o tramite il gruppo di lavoro interno.

Il Rendiconto gestionale, strutturato senza tener conto degli incassi o dei pagamenti riferibili a proventi e oneri, è distinto per ambiti di attività al fine di illustrare in maniera più chiara i vari settori di intervento. Nello specifico, essi consistono in attività tipiche, ossia quelle previste dallo statuto, attività di promozione raccolta e fondi, attività accessorie, diverse da quelle istituzionali, attività finanziarie e attività di supporto generale, vale a dire le funzioni di direzione che assicurano la continuità dell'associazione nel tempo.

Figura n. 6. Stato patrimoniale al 31 marzo 2019.

STATO PATRIMONIALE - ATTIVO	Dal 01.04.2018 al 31.03.2019	Dal 01.04.2017 al 31.03.2018
A) Quote associative ancora da versare	0	0
B) Immobilizzazioni	2.800.052	2.522.605
I Immobilizzazioni immateriali:	1.932.311	1.665.419
1) Software	51.155	29.870
2) Progettazione e studi	1.849.768	1.598.948
3) Spese incrementative beni di terzi	31.389	36.600
II Immobilizzazioni materiali:	829.084	815.494
1) Terreni e fabbricati	675.469	698.072
2) Macchine elettroniche	50.000	66.675
3) Mobili e arredi	13.590	13.873
4) Impianti	55.510	1.234
5) Altre immobilizzazioni materiali	34.515	35.640
III Immobilizzazioni finanziarie	38.657	41.693
1) Partecipazioni e depositi cauzionali	38657	41.693
C) Attivo Circolante	14.882.397	8.061.487
I Rimanenze:	20.000	26.521
1) Materie di consumo	20.000	26.521
II.a Crediti verso enti finanziatori:	4.821.936	3.042.303
1) entro l'esercizio	4.821.936	3.042.303
II.b Altri crediti	978.528	611.512
1) entro l'esercizio	978.528	611.512
IV Disponibilità liquide:	9.061.934	4.381.151
1) depositi bancari e postali	9.039.275	4.355.857
2) denaro e valori in cassa	22.659	25.294
D) Ratei e risconti attivi	6.937	13.576
Totale Attivo	17.689.386	10.597.688

STATO PATRIMONIALE - PASSIVO	Dal 01.04.2018 al 31.03.2019	Dal 01.04.2017 al 31.03.2018
A) Patrimonio netto	14.383.565	6.942.680
II Patrimonio vincolato:	14.050.090	6.617.906
1) fondi vincolati destinati a progetti	14.050.090	6.617.906
III Patrimonio libero:	333.475	324.775
1) risultato gestionale esercizio in corso	7.111	2.679
2) riserva di valutazione immobili	197.882	197.882
3) fondo di riserva	128.482	124.213
B) Trattamento di fine rapporto lavoro subordinato	605.008	514.328
C) Debiti entro l'esercizio:	1.489.963	1.764.858
1) debiti verso banche	181.102	175.177
2) debiti verso fornitori e collaboratori	1.024.531	1.291.566
3) debiti tributari e fiscali	87.190	87.123
4) debiti verso istituti di previdenza e infortunistici	95.766	71.331
5) altri debiti	101.374	139.662
D) Debiti oltre l'esercizio:	751.147	930.827
1) debiti verso banche	751.147	930.827
E) Ratei e risconti passivi	459.701	444.975
Totale passivo	17.689.386	10.597.668

Fonte: www.oxfamitalia.org

Con riferimento allo Stato patrimoniale attivo, l'incremento della cifra relativa alle immobilizzazioni immateriali è dovuto alla capitalizzazione delle spese poste in essere dall'associazione per l'implementazione dell'attività di raccolta fondi *Face to Face*, *Lead Conversion* e *Lead Generation*. Nello specifico, l'investimento afferisce all'acquisizione di donatori regolari che hanno già prodotto utili nell'esercizio 2018-19 e che continueranno a sostenere nel futuro la *mission* di Oxfam Italia tramite l'elargizione di offerte mensili. L'organizzazione

ha stimato la durata media delle donazioni in sei o sette anni. Il numero dei soggetti che offrono il proprio contributo è cresciuto di circa il 12% rispetto all'esercizio 2017-2018. È utile segnalare che lo scostamento in positivo della voce "software" è collegato all'acquisizione del nuovo gestionale relativo all'attività di *Customer Relationship Management*.

In relazione alle immobilizzazioni materiali, non si individuano sostanziali differenze tra gli ultimi due esercizi, fatta eccezione per la categoria concernente gli impianti, il cui incremento è da ricondurre a investimenti nelle strutture fisse di via Concini ad Arezzo, sede legale dell'associazione. La voce "Altre immobilizzazioni materiali" comprende la cessione gratuita di quadri d'autore da parte di artisti, avvenuta nel corso di un evento di raccolta fondi risalente al 2008. In via prudenziale, le opere sono state contabilizzate al 50% del valore stimato da un comitato preposto alla valutazione.

Per quanto riguarda le rimanenze dell'attivo circolante, il leggero decremento è connesso all'utilizzo di una parte dei beni che sono stati donati durante un'attività di raccolta fondi svoltasi nell'arco temporale precedente alle festività natalizie.

La voce "Crediti verso enti finanziatori" fa riferimento alla maturazione di crediti verso organizzazioni, sia pubbliche che private, in relazione allo svolgimento di percorsi progettuali. In particolare, è possibile distinguere tra:

- crediti da rendicontare, ossia crediti maturati verso enti rispetto ai quali non è stato ancora predisposto l'invio del rendiconto finale poiché il progetto si trova in fase di esecuzione. Al fine di agevolare la realizzazione, l'associazione ha provveduto a coprire anticipatamente i costi rispetto alla data di liquidazione delle risorse;

- crediti rendicontati, vale a dire crediti in riferimento ai quali è già stata predisposta la documentazione relativa alla richiesta di incasso, in base a quanto previsto dal contratto e di cui si attende il finanziamento da parte degli enti.

La tabella che segue riporta nel dettaglio le voci sopra menzionate.

Figura n. 7. Crediti verso enti finanziari e Fondo svalutazione crediti.

Crediti verso enti finanziari	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Contributi da ricevere da rendicontare	3.229.093	2.342.865	886.229
Contributi da ricevere rendicontati	1.796.362	714.623	1.081.738
Totale crediti lordi	5.025.455	3.057.488	1.967.967
Fondo svalutazione crediti	-203.519	-36.098	-167.421
Totale crediti netti vs enti finanziari	4.821.936	3.021.390	1.800.546

Fonte: www.oxfamitalia.org

Come facilmente desumibile, il dato più rilevante riguarda i crediti per contributi da ricevere da rendicontare. Nel corso dell'elaborazione del bilancio 2018-19, il Fondo svalutazione crediti è stato aumentato in via prudenziale per una somma di circa 167.000 euro, al fine di conformarlo all'importo del 20% relativo ai crediti scaduti da oltre due anni. Va segnalato, altresì, che alla data del 31 marzo 2019 non si individuano crediti esigibili al di là dell'esercizio successivo. Oltre all'accantonamento per presunte perdite su crediti, nel corso del periodo in esame si rintracciano perdite certe per un ammontare di circa 93.000 euro.

Le variazioni inerenti alla voce "Altri crediti" sono illustrate nella tabella seguente.

Figura n. 8. Altri crediti.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Crediti per prestiti a terzi	57.822	160.667	-102.845
Anticipi a partner e altri crediti sedi estere	299.623	277.255	22.368
Iva acquisti sedi estere	125.076	110.500	14.576
Crediti verso Oxfam International	437.856	0	437.856
Altri crediti	58.151	63.090	-4.939
Totale	978.528	611.512	367.016

Fonte: www.oxfamitalia.org

I crediti per prestiti a terzi sono riconducibili per 56.500 euro al prestito in favore di Wipala, nei confronti della quale l'associazione vanta una partecipazione e per 1.322 euro a un prestito concesso alla cooperativa sociale Oxfam Italia Intercultura, soggetto con cui l'organizzazione ha in atto una collaborazione nell'ambito delle attività di supporto ai richiedenti asilo. Gli anticipi a *partner* fanno riferimento a importi anticipati di cui si attende la fattura. Il credito nei confronti di Oxfam International è essenzialmente riconducibile a note di credito da riscuotere a storno del contributo alla confederazione dal quale l'associazione è stata esentata, oltre che per l'esercizio in esame, anche per il periodo 2019-2020.

In merito alle disponibilità liquide, va evidenziato che gli importi sono connessi alle liquidità che Oxfam Italia ha sia all'interno dei confini nazionali, sia nei territori in cui sono presenti uffici operativi per la gestione delle attività.

Per quanto concerne, infine, i risconti attivi, questi ultimi sono pari a 6.937 euro e sono collegati a polizze assicurative e utenze di telefonia, nonché ad affitti e spese relative alla nettezza urbana. In relazione allo Stato patrimoniale passivo, l'ammontare del patrimonio vincolato di Oxfam Italia deriva dal totale dei fondi

rinviati all'anno successivo, il cui utilizzo è oggetto di vincolo rispetto a contratti o accordi stipulati con enti che hanno anticipatamente versato denaro a fronte di spese ancora da effettuare. Quanto al patrimonio libero, è opportuno sottolineare che l'associazione ha chiuso l'esercizio 2018-2019 con un avanzo pari a 7.111 euro. La voce "Trattamento di fine rapporto" tiene conto delle passività maturate verso i dipendenti che prestano attività lavorativa in Italia e all'estero, conformemente alla normativa vigente. Nello specifico, al 31 marzo 2019 la somma complessiva dei TFR del personale presente sul territorio italiano ha raggiunto i 602.024 euro, mentre l'ammontare relativo ai lavoratori operanti in paesi stranieri si è attestato sui 2.984 euro. Il dettaglio dei debiti entro l'esercizio, che riguardano le quote relative a mutui, interessi e oneri da rimborsare durante l'esercizio 2019-2020, ma addebitati sui conti dell'anno successivo, è riportato nelle tabelle sottostanti che mettono in risalto le variazioni più significative.

Figura n. 9. Debiti verso banche.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Mutui – quota da rimborsare nell'esercizio 2019	179.680	173.778	5.902
Debiti per interessi maturati e non addebitati	1.422	1.399	23
Totale	181.102	175.177	5.925

Fonte: www.oxfamitalia.org

Figura n. 10. Debiti verso fornitori e collaboratori.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Debiti verso fornitori	826.193	1.067.072	-240.879
Debiti verso personale	198.338	224.494	-26.156
Totale	1.024.531	1.291.566	-267.035

Fonte: www.oxfamitalia.org

Figura n. 11. Debiti tributari e fiscali.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Debiti per Irpef	77.167	77.627	-460
Ritenute comunali	2.753	2.581	172
Ritenute regionali	7.270	6.915	355
Totale	87.190	87.123	67

Fonte: www.oxfamitalia.org

Figura n. 12. Debiti verso enti previdenziali e infortunistici.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Debiti verso Inps	83.256	67.660	15.596
Debiti verso Inail	10.067	1.299	8.767
Altri debiti	2.444	2.372	72
Totale	95.766	71.331	24.435

Fonte: www.oxfamitalia.org

Figura n. 13. Altri debiti.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
Fondo quote progetto da restituire	77.226	115.763	15.413
Anticipi per progetti	6.369	10.170	33.832
Rimborsi spesa da pagare	17.779	13.729	8.648
Totale	101.374	139.662	57.893

Fonte: www.oxfamitalia.org

In ordine ai debiti oltre l'esercizio, in particolare quelli nei confronti delle banche, al termine dell'esercizio risultano in corso due finanziamenti a medio-lungo termine:

- mutuo ipotecario ventennale di 695.000 euro, accordato da Monte dei Paschi di Siena, che si esaurirà nel 2029;

- mutuo chirografario della durata di cinque anni concesso da Banca Unicredit per l'importo di 700.00 euro, il cui termine è previsto nel 2022.

La sezione "Ratei e risconti" si riferisce fundamentalmente alle mensilità aggiuntive (tredicesima e quattordicesima e rispettivi contributi) e al debito verso i collaboratori per quanto concerne ferie e permessi non goduti alla data del 31 marzo 2019.

Figura n. 14. Rendiconto di gestione dell'esercizio 1 aprile 2018 – 31 marzo 2019.

ONERI	Dal 01.04.2018 al 31.03.2019	Dal 01.04.2017 al 31.03.2018
1) Oneri da attività tipiche	14.460.736	11.809.730
1.1 Materiale	413.918	1.330.470
1.2 Servizi	10.732.400	7.079.435
1.3 Godimento di beni di terzi	85.318	106.643
1.4 Personale	3.086.983	3.047.254
1.5 Oneri diversi di gestione	142.117	245.928
2) Oneri promozionali e di raccolta fondi	1.844.062	2.096.943
2.1 Personale	660.950	1.117.903
2.2 Attività di promozione e comunicazione	196.461	45.753
2.3 Ammortamenti	778.917	622.272
2.4 Oneri diversi di gestione	207.735	311.015
3) Oneri da attività accessorie	0	0
4) Oneri finanziari e patrimoniali	104.152	127.031
4.1 Su rapporti bancari	55.296	55.357
4.2 Su prestiti	48.855	71.675
4.3 Da altri beni patrimoniali	0	0
5) Oneri non ricorrenti	3.754	15.230
5.1 Da attività finanziaria	0	0
5.2 Da attività immobiliare	0	0
5.3 Da altre attività	3.574	15.230
6) Oneri di supporto generale	1.515.376	1.774.487
6.1 Materiale	13.307	14.250
6.2 Servizi	278.529	294.788
6.3 Godimento beni di terzi	72.086	74.969
6.4 Personale	690.006	735.609
6.5 Ammortamenti	122.091	137.489
6.6 Altri oneri	339.357	517.382
Totale oneri prima le imposte e	17.927.899	15.823.422

tasse		
Risultato gestionale prima delle imposte	86.507	75.702
Imposte e tasse	79.396	73.024
Totale oneri dopo le imposte e tasse	18.007.296	15.896.445
Risultato gestionale dopo le imposte	7.111	2.679
Totale a pareggio	18.014.406	15.899.124

PROVENTI E RICAVI	Dal 01.04.2018 al 31.03.2019	Dal 01.04.2017 al 31.03.2018
1) Proventi e ricavi da attività tipiche	13.869.468	12.178.218
Da contributi su progetti	1.359.654	3.738.472
Da contratti con enti pubblici	12.378.443	8.236.824
Da soci e associati	0	0
Da non soci	0	0
Altri proventi e ricavi	131.371	202.923
2) Proventi da raccolta fondi	3.214.280	2.959.330
Da individui e altre attività di raccolta fondi	1.954.851	1.977.227
Da aziende e fondazioni	1.259.429	982.103
3) Proventi e ricavi da attività accessorie	37.642	50.000
4) Proventi finanziari e patrimoniali	7.176	3.382
Da rapporti bancari	7.176	3.382
Da altri investimenti finanziari	0	0
Da altri beni patrimoniali	0	0
5) Proventi non ricorrenti	885.841	708.194
Da attività finanziarie	0	0
Da attività immobiliare	0	0
Da altre attività	885.841	708.194
Totale proventi	18.014.406	15.899.124
Totale a pareggio	18.014.406	15.899.124

Fonte: www.oxfamitalia.org

Con riferimento al Rendiconto gestionale, in via generale i costi sono riferiti alle spese di competenza, effettuate in Italia e all'estero, relative all'ultimo esercizio.

La categoria degli oneri derivanti da attività tipiche, riconducibili a impegni istituzionali connessi alla promozione di progetti, risulta così suddivisa:

- materie prime (spese di cancellaria, stampe ecc.);
- servizi (viaggi, utenze e altri servizi);
- personale dipendente e occasionale;
- oneri diversi di gestione (noleggi, assicurazioni e ulteriori spese generali).

Gli oneri promozionali e di raccolta fondi sono riferibili a tutti questi costi sostenuti per l'organizzazione e la realizzazione di eventi a scopo benefico, per la produzione di materiale istituzionale, nonché per il compenso destinato alle figure che si sono occupate di diffondere i messaggi di sensibilizzazione dell'associazione.

La voce "Oneri finanziari e patrimoniali" si riferisce alle spese che Oxfam Italia ha dovuto approntare per la gestione dei conti correnti e per l'effettuazione di operazioni bancarie e postali, oltre che per interessi passivi su mutui.

Gli oneri non ricorrenti attengono alla rilevazione di elementi straordinari di reddito di competenza relativi ad esercizi precedenti, mentre gli oneri di supporto generale afferiscono ad attività di amministrazione, contabilità generale, controllo gestionale, risorse umane, logistica e ulteriori spese tese ad assicurare un'efficiente organizzazione.

Quanto alle imposte e alle tasse, la tabella che segue indica nel dettaglio le componenti che hanno gravato sul risultato dell'esercizio.

Figura n. 15. Imposte e tasse.

Descrizione	31.03.2019	31.03.2018	Variazione
IRAP	71.787	69.129	2.658
IRES	4.516	1.209	3.307
INAIL	2.685	2.278	408
IMU	408	408	0
Totale imposte	79.396	73.024	6.373

Fonte: www.oxfamitalia.org

Per quanto concerne i proventi risultanti da attività tipiche esercitate dall'associazione, particolare rilievo rivestono i finanziamenti provenienti da contratti con enti pubblici che fanno registrare un incremento pari a 4.141.619 euro.

Nell'ambito delle operazioni di raccolta fondi, l'esercizio 2018-2019 conferma la rilevanza delle diciannove collaborazioni poste in essere dall'associazione con importanti enti privati, tra cui vale la pena annoverare Burberry Foundation, con cui vanta una *partnership* pluriennale, la Fondazione Giuseppe e Pericle Lavazza e la B-corporation WAMI. Di rilievo, nel computo dell'ultima gestione annuale, anche la donazione *un tantum* della Fondazione Be Happy pari a 150.000 euro.

Le risorse accumulate attraverso le attività di raccolta fondi ha permesso alla Oxfam Italia di implementare i propri progetti. Nello specifico è opportuno citare la campagna "Sfido la Fame 2018", che si è avvalsa del contributo, tra gli altri, di Mediafriends e Sky per il sociale, il programma "Dona acqua, salva una vita", promossa in collaborazione con RAI, La 7 e TV 2000 e il progetto "Incarta il presente, regala un futuro", nell'ambito del quale più di mille volontari si sono resi disponibili per incartare i doni acquistati presso numerosi punti vendita di importanti catene di negozi, ricevendo in cambio un'offerta a favore dell'associazione, che in tal modo ha potuto incrementare la voce relativa alle donazioni effettuate da privati.

I proventi da attività accessorie hanno fatto registrare un decremento pari a 12.358 euro rispetto all'esercizio 2017-2018, mentre i proventi finanziari e patrimoniali relativi alla gestione dei conti correnti, sono aumentati di 3.382 euro nell'ultimo anno di gestione.

Quanto ai proventi da altre attività, essi fanno riferimento a un contributo a fondo perduto proveniente da Oxfam International e all'implementazione della campagna di raccolta fondi nei confronti di enti che effettuano donazioni regolari.

Il bilancio chiuso al 31.03.2019 ha prodotto un avanzo di gestione di 86.507 al netto del calcolo delle imposte. Atteso che queste ultime ammontano a 79.396, il risultato finale è pari 7.111 euro.

In aggiunta necessita segnalare che, rispetto all'ultimo quadriennio, il totale dei fondi raccolti destinati a progetti e attività sul campo ha toccato la significativa quota dell'80%.

Figura n. 16. Destinazione dei fondi raccolti da Oxfam Italia.

Destinazione fondi	2015-2016	2016-2017	2017-2018	2018-2019
Progetti e attività sul campo	12.056.266	14.648.125	11.809.730	14.460.736
Raccolta fondi, promozione e comunicazioni	2.237.947	1.927.741	2.096.943	1.844.062
Struttura gestionale	1.681.160	2.067.020	1.989.772	1.702.498
Risultato gestionale netto	31.003	19.465	2.679	7.111
Totale destinazioni fondi	16.006.376	18.662.351	15.899.124	18.014.406

Fonte: www.oxfamitalia.org

Nella pagina successiva viene riportato integralmente il Rendiconto finanziario dell'esercizio di Oxfam Italia relativo al periodo 1 aprile 2018 – 31 marzo 2019, specificando che l'associazione ha redatto per la prima volta il documento.

Figura n. 17. Rendiconto finanziario 2018-2019.

RENDICONTO FINANZIARIO	Dal 01.04.2018 al 31.03.2019
A Disponibilità liquide e mezzi equivalenti iniziali	4.381.151
+/- Risultato di gestione dopo le imposte	7.111
+/- Ammortamenti e svalutazioni immobilizzazioni	901.008
+ Svalutazione crediti	260.545
+/- Variazione netta dei fondi vincolati	7.432.185
+/- Variazione netta TFR	90.861
<i>Flusso (assorbimento) di cassa dell'attività operativa</i>	<i>8.691.528</i>
+/- Magazzino	6.521
+/- Crediti per contributi da ricevere	(2.040.178)
+/- Altre attività correnti	(360.377)
+/- Debiti verso fornitori	(267.035)
+/- Altre passività correnti	942
<i>Variazione del capitale circolante netto</i>	<i>(2.660.127)</i>
B Flusso monetario della gestione operativa	6.031.401
+ Investimenti in immobilizzazioni finanziarie	-
- Disinvestimenti in immobilizzazioni finanziarie	3.035
+ Investimenti in immobilizzazioni materiali	(74.395)
- Disinvestimenti in immobilizzazioni materiali	-
+ Investimenti in immobilizzazioni immateriali	(1.107.095)
- Disinvestimenti in immobilizzazioni immateriali	-
C Flusso monetario da attività di investimento	(1.178.455)
Quote associative (nuove sottoscrizioni)	1.590
Incremento (decremento) debiti a breve verso banche	5.925
Nuove accensioni finanziamenti	-
Rimborsi finanziamenti	(179.680)
D Flusso monetario delle attività di finanziamento	(172.165)
E Flussi di cassa generati (assorbiti) nell'esercizio	4.680.782
F Disponibilità e mezzi equivalenti finali	9.061.934

Fonte: www.oxfamitalia.org

3.2.3 L'analisi del bilancio sociale 2018-2019: struttura e contenuti

Oxfam Italia è stata una delle prime organizzazioni non governative italiane ad elaborare nel 2004 il bilancio sociale, conquistando poco dopo, nel 2006, l'Oscar del bilancio della Federazione Relazioni Pubbliche Italia. Nel 2012 l'associazione

ha pubblicato un documento sociale rinnovato, espressione dei rilevanti mutamenti intervenuti nella suddetta annualità: è entrata ufficialmente nella Confederazione Oxfam, divenendo parte attiva di un movimento che si batte per liberare il mondo dall'ingiustizia e dalla povertà.

Il bilancio sociale 2018-2019 è stata redatto conformemente alle Linee Guida dell'Agenzia delle Onlus, a quelle del *Global Reporting Initiative* – principale riferimento normativo della Confederazione – e della *INGO Accountability Charter*, di cui Oxfam è socio fondatore. Il documento sociale, incentrato sulla trasparenza e sull'*accountability*, rappresenta uno strumento di comunicazione nei confronti degli *stakeholder* rispetto alla rendicontazione delle attività e dei risultati ottenuti dall'associazione.

Il bilancio sociale oggetto di analisi descrive le attività poste in essere nell'anno comprendente il periodo aprile 2018 – marzo 2019. Il nucleo del documento è costituito dall'illustrazione dei cinque programmi in cui Oxfam Italia è impegnata: salvare vite; giustizia economica; giovani; migrazioni e sviluppo; nuove povertà. Ogni programma è analizzato tramite il resoconto delle rispettive attività e la descrizione di progetti esemplificativi. Particolare attenzione è riservata, altresì, all'identità e alla *mission* dell'associazione, ai soggetti finanziatori, ai risultati ottenuti a livelli economico, alla raccolta fondi e all'impatto prodotto.

Nello specifico, la struttura del bilancio sociale di Oxfam Italia, che si apre con una lettera del Presidente e del Direttore generale, rispettivamente Sabina Siniscalchi e Roberto Barbieri, si articola in quattro parti così denominate:

- “Chi siamo: identità in movimento”;
- “Il nostro lavoro”;
- “Il *network* di Oxfam”;

- “I risultati economici: la ricchezza distribuita”.

Ciascuna delle suddette parti si suddivide in sottoprogrammi corrispondenti, che esprimono le diverse modalità mediante le quali vengono realizzate le attività.

Oxfam Italia, così come le altre organizzazioni facenti parti della Confederazione internazionale Oxfam, si impegna a rispettare il Piano strategico 2013-2020, il quale, oltre ad indicare un approccio comune di azione, illustra prospettive e scopi comuni. La visione delineata dal Piano strategico è quella di un soggetto capace di influenzare le politiche globali e di produrre effetti di rilievo sulla vita di un gran numero di persone. Il suddetto Piano descrive le finalità perseguite dalla Confederazione, ripartite in obiettivi di cambiamento interni ed esterni, da raggiungere attraverso un processo ampiamente partecipativo che coinvolga tutti gli *stakeholder*. Nello specifico, nel bilancio sociale 2018-2019 vengono indicati i seguenti obiettivi:

- “creare un *network* di influenza a livello mondiale;
- monitoraggio, valutazione, apprendimento e qualità dei programmi;
- rafforzare l'*accountability*;
- investire nelle persone;
- uso efficace delle risorse;
- strategie finanziarie⁹⁸”.

Nel corso del 2018-2019, coerentemente con le finalità degli anni precedenti, Oxfam Italia ha basato la propria azione strategica sul mantenimento della capacità di raccogliere fondi, garantendo l'*accountability* verso i donatori. Al

⁹⁸ La versione integrale del bilancio sociale 2018-2019 di Oxfam Italia è consultabile al seguente link:
<https://www.oxfamitalia.org/wp-content/uploads/2020/04/Bilancio-sociale-Oxfam-Italia-2018-2019.pdf>

contempo ha portato avanti un percorso di gestione della conoscenza acquisita in relazione ad alcune tematiche, tra cui la *governance* locale in contesti rurali e urbani, l'incentivazione dell'imprenditoria sociale per donne e giovani e lo sviluppo di filiere agricole inclusive. Lo scopo dell'associazione è quello di concorrere alla definizione di programmi, in ambito nazionale e globale, che abbiano un maggiore impatto in termini di qualità e che siano contraddistinti da elementi innovativi.

Al fine di assicurare la fattibilità dei progetti e incidere in modo efficace sulle cause della povertà, Oxfam Italia ha avviato collaborazioni con le organizzazioni della società civile e con gli attori pubblici che ricoprono ruoli significativi a livello territoriale, quali università, enti di ricerca e istituzioni, nonché con soggetti del settore privato come cooperative e movimenti sociali. Le *partnership* avviate da Oxfam, secondo quanto riportato nel bilancio sociale, sono basate su sei principi fondamentali:

- “visione e valori condivisi;
- complementarità dell'obiettivo e valore aggiunto;
- autonomia e indipendenza;
- trasparenza e mutua *accountability*;
- chiarezza dei ruoli e responsabilità;
- impegno per un apprendimento congiunto⁹⁹”.

⁹⁹ www.oxfamitalia.org, sezione “Documenti sociali”

3.3 Considerazioni di sintesi: lo scandalo Oxfam e le ricadute sulla credibilità delle ONG

Nei primi mesi del 2018 le cronache di stampa sono state riempite dallo scandalo che ha travolto Oxfam, una delle più importanti organizzazioni umanitarie a livello mondiale. Le accuse, sollevate da un'inchiesta svolta dal Times, fanno riferimento ad abusi sessuali che alcuni inviati dell'associazione avrebbero perpetrato, nell'ambito delle operazioni di soccorso per il terremoto del 2010 ad Haiti, nei confronti di giovani ragazze, anche minorenni. La stessa Oxfam, secondo quanto riportato dal Sunday Times, sarebbe stata coinvolta nel 2017 in 87 episodi di "comportamento improprio", messo in atto da parte di suoi esponenti durante le missioni all'estero. Sempre sulla base del contenuto degli articoli pubblicati dal giornale inglese, anche altre ONG, come Save the Children e Christian Aid, sarebbero state oggetto di casi analoghi.

Oxfam è stata inoltre accusata di aver celato i congedi di alcuni funzionari, dando loro la possibilità di trovare un impiego presso altre associazioni umanitarie. Lo scandalo ha portato alle dimissioni della numero due dell'organizzazione, Penny Lawrence, che si è assunta la piena responsabilità di quanto accaduto. Oxfam ha riconosciuto che i comportamenti di una minima parte dei suoi collaboratori "sono stati vergognosi e hanno tradito coloro che hanno sempre creduto nei valori e nei principi che sono alla base della *mission* sociale, vale a dire combattere la povertà e le ingiustizie, fornendo mezzi di sostentamento alle popolazioni in difficoltà¹⁰⁰".

La tolleranza zero rispetto a casi del genere e la totale trasparenza delle attività svolte sono state definite fondamentali dalla Ministra della Cooperazione

¹⁰⁰ Informazioni tratte da un articolo a firma di Enrico Franceschini, pubblicato nel febbraio 2018 sul sito del quotidiano "La Repubblica".

internazionale inglese affinché le ONG possano continuare a godere dei finanziamenti pubblici.

Una presa di posizione è stata assunta anche da parte del direttore di Oxfam Italia, Roberto Barbieri, che ha parlato di “comportamenti inaccettabili”. Lo stesso ha tenuto a precisare che l’associazione sottoposta alla sua direzione non ha avuto alcun coinvolgimento negli episodi denunciati, ma che inevitabilmente l’attacco mediatico verso le organizzazioni non governative potrebbero avere delle ripercussioni negative sui finanziamenti¹⁰¹. A tal proposito va segnalato che, per quanto concerne Oxfam Italia, l’ultimo bilancio non ha risentito di tali eventi, anzi ha fatto registrare un incremento rispetto all’esercizio precedente. L’amministrazione economica dell’associazione evidenzia un comportamento virtuoso e una buona gestione delle risorse. Ne sono testimonianza i dati di segno positivo in termini di pareggio di bilancio e di presenza di liquidità, riportati nel paragrafo dedicato all’analisi della rendicontazione economica.

Al di là del caso specifico poc’anzi menzionato, il rischio è che i fatti denunciati da diversi organi di stampa possano minare fortemente il senso dell’intervento umanitario e le iniziative messe in campo dalle ONG, anche dal punto di vista economico. In tal senso Oxfam Italia, così come la maggior parte delle organizzazioni benefiche, ha deciso di aumentare il livello di *accountability* delle attività, per far sì che alcuni episodi non gettino discredito sull’intero mondo degli enti non profit e che le responsabilità di pochi infanghino la reputazione di un settore che, dal punto di vista statutario, combatte non solo la povertà, ma anche gli abusi perpetrati nei confronti dei più deboli.

¹⁰¹ L’intervista al Direttore generale di Oxfam è consultabile su www.osservatoriodiritti.it.

A seguito dello scandalo che ha coinvolto alcuni operatori di Oxfam Gran Bretagna nel 2011 ad Haiti e alla crisi mediatica del febbraio 2018, Oxfam ha elaborato dieci *action point* allo scopo di scongiurare il ripetersi di casi analoghi:

- “nominare una commissione indipendente di alto livello che valuti Oxfam sulla gestione dei casi di abuso, molestia e sfruttamento, nonché sui processi di cambiamento culturale;
- impegnarsi a collaborare in modo continuativo con tutte le autorità competenti, incluse le amministrazioni e i governi;
- riesaminare i casi passati e incoraggiare altri testimoni o vittime di abuso affinché si facciano avanti;
- aumentare l’investimento nel *safeguarding* con effetto immediato;
- consolidare i processi interni;
- rafforzare una cultura di tolleranza zero nei confronti di molestie, abusi o sfruttamento;
- lavorare con i colleghi di tutto il settore per contrastare l’abuso fisico, sessuale e psicologico;
- impegnarsi attivamente con *partner* e alleati, specialmente con organizzazioni che lottano per i diritti delle donne;
- ascoltare il pubblico;
- rafforzare internamente ed esternamente l’attenzione sulla giustizia di genere¹⁰²”.

Oxfam Italia, recependo le direttive della Confederazione, ha prodotto a sua volta un *action plan*, con l’obiettivo di evitare casi di abuso nei confronti delle persone

¹⁰² Per approfondimenti sul tema si consiglia di prendere visione della documentazione pubblicata sul sito www.oxfam.org.

verso cui presta la propria attività. Il piano ha delineato tre aspetti specifici sui quali concentrare l'attenzione:

- “la creazione di politiche per le risorse umane e di *safeguarding*, compreso il rafforzamento di procedure e strumenti di lavoro;
- il lavoro su una cultura organizzativa che traduca i valori in comportamenti;
- la protezione e il rafforzamento della relazione con gli *stakeholder* e il miglioramento dell'impegno per un costante confronto e una maggiore *accountability*¹⁰³”.

Inoltre nel settembre 2018, nell'ambito di un percorso di ascolto rivolto agli *stakeholder*, Oxfam Italia ha organizzato alcuni *workshop* di presentazione e raccolta di *input* sul piano di azione, al fine di assicurare un maggior coinvolgimento da parte di tutti gli attori direttamente o indirettamente interessati. Questo tipo di iniziative, unitamente a un'ideale rendicontazione sociale, danno conto di come l'associazione sia attenta al rispetto delle trasparenza e non abbia messo in atto comportamenti impropri, non in linea con la propria *mission*.

L'impegno profuso da Oxfam Italia nel campo dell'*accountability*, testimoniato dalle azioni riportate nei documenti sociali pubblicati sui canali telematici, permette di rispondere positivamente alla domanda di ricerca posta a base della presente analisi: l'associazione, garantendo un elevato livello di *accountability* in termini di rendicontazione delle proprie attività, ha saputo reagire in modo adeguato allo scandalo che ha coinvolto la Oxfam come Confederazione internazionale, dando risposte immediate agli *stakeholder* e attestando la propria

¹⁰³ Gli obiettivi dell'*action plan* elaborato da Oxfam Italia sono riportati all'interno del bilancio sociale 2018-2019.

estraneità rispetto ai casi di abusi a cui gli organi di stampa internazionali hanno dato grande risalto.

CONCLUSIONI

Nel presente lavoro è stato analizzato il Terzo settore nei suoi vari aspetti, prendendo in esame in modo particolare gli elementi finanziari e sociali che caratterizzano l'attività degli enti non profit, cercando di fornire un quadro complessivo della struttura di rendicontazione e del regime fiscale che le organizzazioni senza scopo di lucro devono rispettare per tenere fede a quei principi di *accountability* e di trasparenza che sono fondamentali per la credibilità del loro operato.

Come si è potuto riscontrare dall'elaborato, la rilevanza del Terzo settore in Italia è cresciuta progressivamente nel corso del tempo, raggiungendo livelli di diffusione che solo qualche decennio fa sembravano irrealizzabili. Ne sono testimonianza non solo le norme introdotte in materia, ma anche gli ultimi dati pubblicati dall'Istat che fanno riferimento al 2018. L'istituto di ricerca aggiorna il proprio registro annualmente tramite l'integrazione di alcune fonti amministrative e, su base triennale, effettua una rilevazione campionaria, in modo tale da assicurare sia l'attendibilità del quadro informativo di tipo strutturale, sia l'analisi storica.

I dati Istat confermano la significativa dimensione dell'ambito non lucrativo in Italia: gli enti non profit attivi sono 359.574 e danno lavoro a 853.476 dipendenti. Il tasso di crescita media annua a livello di istituzioni si attesta sul 2%, mentre, per quanto concerne i lavoratori impiegati nelle attività solidaristiche, l'aumento risulta pari all'1%. Rispetto al contesto complessivo delle imprese industriali e dei

servizi, l'incidenza delle organizzazioni non profit continua a crescere, assestandosi a quota 8,2% nel 2018¹⁰⁴.

A livello normativo, l'introduzione del Codice del Terzo settore ha senza dubbio fornito un punto di riferimento più chiaro. La circostanza che all'interno della norma sia adoperata più volte l'espressione "riordino" sottolinea che il fine essenziale dell'intervento di riforma è quello di rendere più accessibili le informazioni e di mettere in atto una revisione generale che sia al passo con le esigenze di ogni tipologia di istituzione.

Oltre all'abrogazione di norme storiche come la legge sul volontariato, l'unione in un solo testo di tutti quei soggetti che attualmente vengono definiti "ETS" rende l'idea del progetto unitario alla base dell'operazione riformista. Di rilievo risulta l'istituzione del Registro unico nazionale del Terzo Settore, che sarà aggiornato a livello regionale e che permetterà di eliminare i numerosi elenchi, rei di aver creato confusione all'interno del mondo degli enti non profit. Allo stesso modo appare rilevante l'inserimento di alcune attività non contemplate in precedenza tra quelle di interesse generale per il perseguimento di finalità sociali senza scopo di lucro, tra cui *housing*, agricoltura sociale e legalità.

Per quanto concerne l'ambito della contabilità, il Codice del Terzo settore ha meglio specificato quali sono gli obblighi informativi a cui le organizzazioni devono sottostare in termini di trasparenza delle rendicontazioni, retribuzione dei dipendenti, democrazia interna e destinazione degli utili. A tal riguardo, il concetto di *accountability* è risultato essere il principio fondamentale attorno al quale devono ruotare tutte le attività non profit. Non a caso, laddove è venuta meno la trasparenza dell'azione benefica o della documentazione presentata in

¹⁰⁴ www.forumterzosettore.it.

sede di redazione dei bilanci, si è subito messo in discussione l'operato delle organizzazioni impegnate nella gestione di crisi umanitarie e nel sostentamento alle popolazioni più bisognose. In quest'ottica va evidenziato che lo strumento del bilancio sociale, contenente i comportamenti e le responsabilità in capo all'ente, consente agli *stakeholder* di rintracciare ogni informazione non desumibile dalla rendicontazione economica.

Alla luce di quanto sopra esposto, è possibile affermare che Oxfam Italia ha dato prova, attraverso la corretta redazione dei propri documenti, di essere al passo con le richieste che provengono dalla collettività in termini di chiarezza della contabilità e di coerenza tra obiettivi istituzionali e azioni concrete. L'analisi del bilancio d'esercizio ha posto in evidenza come l'erogazione di finanziamenti, sia da parte dei soggetti privati che degli enti pubblici, sia fondamentale per la continuità dell'organismo. Il bilancio sociale, dal canto suo, ha rappresentato un valido strumento a livello di trasparenza, anche per evitare potenziali ripercussioni derivanti dallo scandalo in cui è stata coinvolta l'Oxfam a livello di Confederazione internazionale.

Così come i precedenti, il bilancio sociale 2018-2019 costituisce un mezzo di comunicazione trasparente e di *accountability* per dare conto delle attività e dei risultati ottenuti dall'associazione. Assieme al bilancio d'esercizio, rappresenta un punto di riferimento per finanziatori, donatori, fornitori e semplici cittadini che necessitano di chiarimenti e di notizie in merito alle operazioni messe in campo dall'organizzazione.

BIBLIOGRAFIA

Montanini L., D'Andrea A. (2020), *La riforma del Terzo settore. L'impatto sugli strumenti di accountability*, Giappichelli Editore, Torino.

Berardi L., G. Bellante, Rea M., *Un confronto internazionale sulla regolamentazione della trasparenza, accountability e valutazione dell'impatto sociale per gli Enti del Terzo Settore*, Rivista Impresa Sociale, n. 2/2020.

Barbarito M. C. et al. (2019), *Orientamenti per il Terzo settore*, Key Editore, Milano.

Ficari V., *Prime osservazioni sulla "fiscalità" degli enti del Terzo settore e delle imprese sociali*, "Rivista trimestrale di diritto tributario", n. 1/2018.

Fici A. (2018), *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Editoriale Scientifica, Napoli.

Loffredo F. (2018), *Gli enti del Terzo settore*, Giuffrè Editore, Milano.

Manfredonia M., Garone M., *Il debutto dell'impresa sociale nei modelli di dichiarazione 2018*, "Il Fisco", n. 16/2018.

Cisternino G., *Gli strumenti finanziari e la finanza sociale alla luce della riforma del Terzo Settore*, in Rivista Impresa Sociale, n. 10/2017.

Longoni M., *La riforma del Terzo settore. Il nuovo codice del no profit*, in "Guida giuridica – Italia Oggi", Serie n. 12/2017.

Colombo G. M., Ferri M. (2016), *Riforma del Terzo settore*, IPSOA, Milano.

Propersi A. (2016), *Gestione e bilanci degli enti non profit*, FrancoAngeli, Milano.

Propersi A., Rossi G. (2015), *Le associazioni riconosciute e le non riconosciute. Gli enti non profit*, Giuffrè Editore, Milano.

Paolone G. (2014), *La ragioneria nei suoi principi e nelle sue applicazioni*, FrancoAngeli, Milano.

Chiucchi M. S. (2012), *Il metodo dello studio di caso nel management accounting*, Giappichelli, Torino.

Monteduro F. (2012), *Evoluzione ed effetti dell'accountability nelle amministrazioni pubbliche*, Maggioli Editore, Rimini.

Silvano G. (2011), *Società e Terzo settore: la via italiana*, Il Mulino, Bologna.

Gruppo di Studio per il Bilancio Sociale, (2010), *Documenti di ricerca n. 10 "La rendicontazione sociale per le aziende non profit"*, Giuffrè Editore, Milano.

Benevene P. (2009), *Il capitale umano del Terzo settore*, Maggioli Editore, Rimini.

Cerulli G. (2007), *Terzo Settore*, in *Enciclopedia Italiana - VII Appendice*, Editore Treccani, Roma.

Montanini L. (2007), *L'accountability nelle aziende non profit*, Giappichelli Editore, Torino.

Romolini A. (2007), *Accountability e bilancio sociale negli enti locali*, FrancoAngeli, Milano.

Cartocci R. e Maconi F. (2006), *Libro bianco sul terzo settore*, Il Mulino, Bologna.

Dubnick M. J., *Accountability and the Promise of Performance: In search of the Mechanism*, *Public Performance and Management Review*, Vol. 28, n. 3, 2005.

Ebrahim A., *Accountability myopia: losing sight of organizational learning*, in "Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly", 2005, 34 (1).

Grumo M. (2005), *Ruolo e attività del revisore negli enti non profit*, IPSOA.

Melandri V. (2005), *L'accountability nelle aziende non profit*, Guerini e Associati, Milano.

Commissione della Comunità Europee, Libro Verde, *Promuovere un quadro europeo per la responsabilità sociale delle imprese*, Bruxelles, 18 luglio 2002.

Elefanti M. (2000), *Principi contabili e struttura di bilancio*, Egea, Milano.

Mulgan R., *Accountability: an ever-expanding concept?*, in "Public Administration", 2000, 78 (3).

Zangrandi A. (2000), *Le aziende non profit. Le condizioni di sviluppo*, Egea, Milano.

Ranci C. (1999), *Oltre il welfare state: Terzo settore, nuove solidarietà e trasformazioni del welfare*, Il Mulino, Bologna.

Weber E. P. (1999), *The Question of Accountability in Historical Perspective: from Jackson to contemporary Grassroots Ecosystem management*, in "Administration and Society", 31 (4).

Fox J, Brown L. D. (1998), *The Struggle for Accountability: the World Bank, NGOs and Grassroots movements*, MIT Press, Cambridge.

Edwards M, Hulme D. (1996), *Too close for comfort? The impact of official Aid on Nongovernmental organizations*, in "World development", 24 (6).

Kearns P. K. (1996), *Managing for accountability*, Jossey-Bass, San Francisco.

Andreas M. (1996), *Le aziende "non profit"*, Giuffrè Editore, Milano.

Bryson J. M. (1995), *Strategic planning for public and nonprofit organizations*, Jossey-Bass, San Francisco.

Borgonovi E., *Dalla storicizzazione dei fini e dalla flessibilità dei mezzi il contributo delle aziende nonprofit al progresso economico sociale*, in *L'elasticità dell'azienda di fronte al cambiamento* (Atti del convegno AIDEA, Torino 1993), Clueb, Bologna, 1994.

Borzaga C., Lepri S., Scalvini F. (1989), *Le cooperative di solidarietà sociale*, Consorzio Gino Mattarelli, Forlì.

Freeman E. (1984), *Strategic management: a stakeholder approach*, Pitman, Boston.

Galgano F. (1976), *Delle associazioni non riconosciute e dei comitati*, Zanichelli, Bologna.

Ferrero G. (1968), *Istituzioni di economia d'azienda*, Giuffrè, Milano.

Besta F. (1922), *La ragioneria, II edizione riveduta e ampliata col concorso dei professori Vittorio Alfieri, Carlo Ghidaglia, Pietro Rigobon*, Vol. I, Vallardi, Milano.

SITOGRAFIA

www.gazzettaufficiale.it

www.istat.it

www.ilgiornaledellefondazioni.com

www.ilsole24ore.com

www.tuttononprofit.com

www.italianonprofit

www.oxfamitalia.org

www.open-cooperazione.it

www.repubblica.it

www.osservatoriodiritti.it

www.oxfam.org

www.forumterzosettore.it